أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي ممارسات إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية

أ.د. محمـــد على وهدان*
د. حاتـــــم عبد الفتاح الشعراوي**
ايمان عبد العزيز غازى شمس الدين ***

(*) **أ.د. محمد على وهدان** : أستاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة للدراسات العليا والبحوث - جامعة المنوفية له العديد من الأبحاث المنشورة محلياً وعالمياً، واهتماماته البحثية تتمثل فى المراجعة،نظم المعلومات المحاسبية،المحاسبة الإدارية، الضرائب

Email: Wahdan@msn.nl

(**) **أ.م.د/ حاتم عبد الفتاح الشعراوى:** استاذ مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة جامعة المنوفية، واهتماماته البحثية تتمثل فى المراجعة، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية

Email :sharawy1963@yahoo.com

(***)**ايمان عبد العزيز غازى شمس الدين:** باحث ماجستير كلية التجارة جامعة المنوفية ،

Email: shams.eman36@gmail.com

ملخص البحث :

يتمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي ممارسات إدارة الأرباح، وتم إجراء الدراسة التطبيقية علي عدد (١٦) شركة مدرجة فى بورصة الأوراق المالية المصرية تمثل شركات كل من قطاع العقارات وقطاع الرعاية الصحية فى الفترة من عام ٢٠١٥ الى عام ٢٠٢٠ بواقع (٩٦) مشاهدة. وأشارت أهم نتائج الدراسة إلي وجود علاقة طردية معنوية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، كما أشارت الدراسة إلي وجود أثر إيجابي جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، بينما يوجد أثر عكسي جوهري لنظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة، كما أشارت نتائج الدراسة إلي وجود أثر طردي جوهري لضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية : ضعف الرقابة الداخلية، نظم تخطيط موارد المشروع ERP، ممارسات إدارة الأرباح.

Abstract:

The main objective of the study is to evaluate the impact of internal control weakness in the enterprise resource planning (ERP) environment on earnings management practices. The applied study was conducted on (16) companies listed on the Egyptian Stock Exchange, representing both the real estate sector and the health care sector, during the period from 2015 to 2020, with (96) observations. The most important findings of the study indicated that there is a positive significant relationship between internal control weakness in the environment of ERP systems and earnings management practices in the companies under study. Moreover, the findings of the study indicated that there is a significant positive impact of internal control weakness on earnings management practices in the companies under study, while there is a significant adverse impact of ERP systems on earnings management practices in the companies under study. Furthermore, there is a significant direct impact of the weakness of internal control in the environment of ERP systems on the earnings management practices in the companies under study.

Key words: Internal Control weakness, Enterprise Resource Planning System, Earnings Management Practices.

١-مقدمة ومشكلة البحث :

أدي التقدم السريع والمتلاحق في تكنولوجيا المعلومات والإتصالات إلي حدوث تطورًا كبيرًا في مهنة المحاسبة والمراجعة مما ترتب عليه ظهور ما يسمي بنظم تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resource Planning (ERP)، حيث تعتبر نظم ERP بمثابة العمود الفقري لكثير من المنشآت إذا تم تطبيقها بالشكل الصحيح الذي يعطي للشركة القوة لأن تعمل بكفاءة وفعالية (عصيمي، ٢٠١١). وتعد نظم ERP من أهم النظم الحديثة التي قدمتها تكنولوجيا المعلومات حيث أنها نظم متكاملة ترتكز علي إستخدام الحاسب الآلي وتضم جميع عمليات المنشأة وتتكون من مجموعة تطبيقات تقوم بتنفيذ مجموعة وظائف مثل المحاسبة ورقابة المخزون والإمداد والتوصيل .. وغيرها وتهدف إلي ميكنة جميع عمليات المنشأة ومشاركة جميع الإدارات في إستخدام قاعدة بيانات واحدة وإنتاج معلومات فورية وحديثة (سعد الدين، ٢٠٠٥).

إلا أن تزايد حالات ممارسات إدارة الأرباح والتي ترتب عليها إنهيارات مالية للعديد من الشركات الكبري مثل: شركة Enron للطاقة، وشركة Worldcom للإتصالات .. وغيرها ، مما أدي إلي ضرورة إهتمام العديد من المنظمات المهنية بتحسين فعالية الرقابة الداخلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية (السيد، ٢٠١٧). ولما كان لضعف الرقابة الداخلية الكثير من الآثار السلبية مما قد يؤدي إلي ظهور ممارسات إدارة الأرباح ، وبالرغم من ذلك توجد ندرة في الدراسات العلمية التي تناولت تأثير نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي ممارسات إدارة الأرباح.

وتشير الدراسات السابقة في هذا الصدد إلي أن هناك تباين في نتائج هذه الدراسات فبينما توصلت بعض الدراسات إلي أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP يؤدي إلي زيادة ممارسات إدارة الأرباح مثل: (Brazel & Dang, 2008; Stratopoulos & Vance, 2009; Aryani & Krismaji, 2013). توجد دراسات أخري توصلت إلي أن تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP يؤدي إلي الحد من ممارسات إدارة الأرباح مثل: (Morris & Laksmana, 2010; Shafakheibari & Oladi, 2015; Morris, 2009; Paredes & Wheatley, 2015; Morris, 2011)، لكن دراسة Tsai et al. (2012) توصلت إلي وجود علاقة عكسية بين أداء نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح، كما تناولت بعض الدراسات العلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية

وممارسات إدارة الأرباح مثل (السيد، ٢٠١٧ ;Lenard et al., 2016; Amoah et al., 2017)، وأيضاً أشارت العديد من الدراسات السابقة ومنها (حشاد، ٢٠١٢; Brazel & Dang, 2008) إلي أن أغلب الشركات المقيدة بالبورصة المصرية تمارس إدارة الأرباح، كما أن الدراسات السابقة لم تتناول بشكل واضح تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي ممارسات إدارة الأرباح مما دعي إلي ضرورة إجراء البحث الحالي.

ويمكن تلخيص مشكلة البحث في تساؤل رئيسي وهو ما مدي تأثير ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي ممارسات إدارة الأرباح؟ ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مدي وجود علاقة إرتباط بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؟
- ما مدي تأثير ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؟
- ما مدي تأثير نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؟
- ما مدي تأثير ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة؟

٢-أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث في تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP علي ممارسات إدارة الأرباح وذلك فى الفترة من عام ٢٠١٥ وحتى عام ٢٠٢٠، ويشتق من هذا الهدف الرئيسى أهداف فرعية أخرى وهى:

(١) تحليل علاقة الإرتباط بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

(٢) دراسة أثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

(٣) دراسة أثر نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

(٤) دراسة أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة .

٣-أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته على المستويين العلمى والتطبيقى كما يلي:

أ- على المستوى العلمى :

- قلة عدد الدراسات التي تناولت أثر نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح مع تعارض النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، وأيضًا قلة عدد الدراسات التي تناولت ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP بصفة عامة وفي البيئة المصرية بصفة خاصة، كما أن الدراسة الحالية سوف تقيم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية. لذا يستمد البحث أهميته من الناحية العلمية من كونه يمثل إضافة إلى المكتبة العربية.

ب- على المستوى التطبيقى :

- قيام العديد من الشركات بتطبيق نظم ERP وإنتشار تطبيق هذه النظم بشكل سريع في الآونة الأخيرة في ظل البيئة المصرية إلا أن محاولات تطبيق هذه النظم لا تزال تواجه بعض المشكلات مما دعي إلي ضرورة القيام بمزيد من الدراسات في هذا المجال.
- ممارسة أغلب الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لإدارة الأرباح مما يضعف الثقة في القوائم والتقارير المالية وفي حقيقة الوضع المالي لشركات قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة المصرية.
- يستمد البحث أهميته من الناحية التطبيقية من خلال ما يوفره من قاعدة بيانات تمكن الشركات من تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في بيئة نظم ERP في الشركات المصرية المقيدة بالبورصة.
- تقديم دليل تطبيقي حول أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية.

٤- نطاق وحدود البحث :

يقتصر البحث على تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP علي ممارسات إدارة الأرباح لشركات قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة

المصرية، ويقتصر البحث على تحليل البيانات والمعلومات المستخرجة من القوائم والتقارير المالية للشركات المدرجة فى بورصة الأوراق المالية المصرية والتى تمثل عينة الدراسة وذلك فى الفترة الزمنية من عام ٢٠١٥ وحتى عام ٢٠٢٠، ووجب الإشارة إلي أن هذه الفترة ليس لها أي دلالات أخري سوي تقييم المشكلة البحثية.

– الدراسة تقتصر على شركات قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة المصرية.

– الدراسة تقتصر على دراسة نظم ERP دون التطرق لأية أنظمة تشغيلية أخرى .

– الدراسة تقتصر على دراسة أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح دون التطرق لأية بيانات سرية تخص الشركة.

٥- تنظيم البحث:

يتناول البحث في الجزء السادس الإطار النظري للدراسة، ويناقش في الجزء السابع تحليل الدراسات السابقة، وعرض الجزء الثامن فروض البحث، ثم عرض الجزء التاسع منهجية البحث، وعرض الجزء العاشر نتائج التحليل الإحصائي للبيانات، وعرض الجزء الحادي عشر إختبارات فروض البحث، وعرض الجزء الثاني عشر نتائج البحث، وقدم الجزء الثالث عشر توصيات البحث، وأشار الجزء الرابع عشر للدراسات المستقبلية.

٦- الإطار النظرى للدراسة:

٦-١ ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP:

٦-١-١ مفهوم الرقابة الداخلية

لم يستقر الفكر المحاسبي علي تعريف محدد للرقابة الداخلية حيث عرفتها لجنة إجراءات المراجعة Committee of Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA علي أنها الخطة التنظيمية والوسائل والمقاييس المتبعة في المنشأة والتي تهدف إلي حماية أصول المنشأة ومراجعة بياناتها المحاسبية وأيضًا التأكد من دقتها ومدي إمكانية الإعتماد عليها وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية المصممة وتنمية عوامل الكفاءة الإنتاجية (غراب، ٢٠١٧، ص. ٥٠).

أيضًا تم تعريفها علي أنها عملية مصممة بواسطة إدارة المنشأة للإمداد بتأكيد معقول عن مدى إنجاز أهداف المنشأة، فيما يتعلق بدرجة الإعتمادية على القوائم المالية، وكفاءة العمليات، ومدى التمشى مع القوانين واللوائح (وهدان، ٢٠١٣، ص. ٢٦٩).

كما قامت لجنة رعاية المؤسسات COSO) Committee of Sponsoring Organization) المتفرعة عن لجنة Treadway بتقديم تعريف للرقابة الداخلية علي أنها عملية يتم تنفيذها من قبل الإدارة ومجلس الإدارة وغيرهم من الموظفين، وهي مصممة بهدف توفير ضمان معقول فيما يخص تحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات وإعداد تقارير موثوقة والإلتزام باللوائح والقوانين (COSO, 2013).

وقدم مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي تعريفًا للرقابة الداخلية علي أنها عملية تشمل الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي يتم إستخدامها داخل المنشأة من أجل حماية أصولها وإختيار مدي دقة البيانات المحاسبية ومدي الوثوق بها وتحقيق الكفاية التشغيلية وأيضًا التشجيع علي الإلتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة (خطاب، ٢٠١٣، ص. ٩٤).

من التعريفات السابقة يمكن إستخلاص مفهوم الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة بأنها عملية تتكون من مهام وأنشطة مستمرة يتم تطبيقها علي جميع الأعمال والمستويات في المنشأة، وتستخدمها المنشأة بهدف حماية أصولها وتقليل الأخطاء والغش و كشف نقاط الضعف والعمل علي معالجتها ومنع تكرار حدوثها وأيضًا تحسين الكفاءة الإنتاجية للموارد والتأكد من أن جميع العاملين في المنشأة يقومون بالإلتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة ومساعدة المنشأة علي تحقيق أهدافها وأن بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة تحقق أهدافها فيما يخص أمن المعلومات والمعاملات والخصوصية.

٦-١-٢ تصنيف أوجه ضعف الرقابة الداخلية

يمكننا تصنيف أوجه الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية علي أساس مدي حدة مشكلة الرقابة الداخلية أو السبب المعلن لمشكلة الرقابة الداخلية كما يلي (Doyle et al., 2007, P. 20-18؛ السيد،٢٠١٧، ص. ١٠-١١):

(أ) الضعف الجوهري وفقًا لحدة مشكلة الرقابة الداخلية

يمكن تصنيف أوجه الضعف الجوهري وفقًا لحدة مشكلة الرقابة علي مستوي المعاملات وعلي مستوي الشركة كالتالي:

- أوجه الضعف الجوهري وفقًا لحدة مشكلة الرقابة علي مستوي المعاملات:

حيث يمكن تحديدها من قبل المراجعين من خلال الإختبارات الموضوعية وبالتالي فهي لا تمثل مصدر قلق فيما يتعلق بمصداقية البيانات المالية.

- أوجه الضعف الجوهري وفقًا لحدة مشكلة الرقابة علي مستوي الشركة:

حيث تتعلق بمزيد من الضوابط علي المستوي الكلي مثل بيئة الرقابة أو عملية إعداد التقارير المالية الشاملة والتي قد لا يتمكن المراجعين من مراجعتها بشكل فعال. ومن المتوقع أن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية علي مستوي الشركة يثير التساؤل ليس فقط عن قدرة الإدارة علي إعداد تقارير مالية دقيقة وموثوقة ولكن أيضًا قدرتها علي التحكم في الأعمال.

في بعض الحالات، يكون من السهل تصنيف الشركة علي أنها تعاني من ضعف جوهري في الرقابة الداخلية علي مستوي الشركة؛ علي سبيل المثال، عندما يتم تحديد بيئة رقابة غير فعالة أو تجاوز الإدارة علي وجه التحديد علي أنها نقطة ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية، وفي حالة إذا كانت الشركة تعاني من ضعف جوهري في الرقابة الداخلية يتعلق بثلاث مشاكل خاصة بالحساب علي الأقل، فإننا نصنف الشركة علي أنها تعاني من ضعف جوهري في الرقابة الداخلية علي مستوي الشركة.

قد يبدو من المعقول الإعتقاد بأن المشكلات الخاصة بالحساب الأقل خطورة ستكون أكثر شيوعًا في الشركات الأكبر والأكثر نضجًا التي تتعامل مع قضايا محاسبية معقدة، والتي تنشأ في الغالب بسبب العمليات المتغيرة بشكل سريع. في المقابل، قد يبدو الضعف الجوهري الأكثر خطورة على مستوى الشركة أكثر إنتشارًا في الشركات الأصغر، والأضعف ماليًا، وسيئة الإدارة التي لا تمتلك الموارد أو الإشراف المناسب من مجلس الإدارة للحفاظ على نظام شامل للرقابة الداخلية.

(ب) الضعف الجوهري وفقًا للسبب المعلن لمشكلة الرقابة الداخلية

كما يمكننا تصنيف أوجه الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية علي أساس السبب المعلن لمشكلة الرقابة الداخلية. على سبيل المثال، ترتبط بعض نقاط الضعف الجوهرية بقضايا التوظيف والعمليات الخارجية أو المعاملات مع الشركات الأخري. كما يمكن تصنيف أوجه الضعف الجوهري فى الرقابة الداخلية إلي ثلاثة فئات وهي: التوظيف والتعقيد والعامة. تستند هذه الفئات إلى الأنواع الرئيسية للمشكلات، على سبيل المثال، هناك عدد كبير من نقاط الضعف المادية المرتبطة بالفصل بين الواجبات، ومن الواضح أننا نتوقع أن يكون لنقاط الضعف هذه محددات مختلفة إختلافًا جوهريًا

عن تلك المتعلقة بسياسات الإعتراف بالإيرادات في الشركات التابعة الخارجية.

تتمثل مشكلات التوظيف الشائعة في ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم كفاية الفصل بين الواجبات، أو عدم كفاية الموظفين المؤهلين والموارد اللازمة للإفصاح عن بعض المعالجات المحاسبية وتحديد متطلبات المحاسبة، أو عدم وجود مدير مالي بدوام كامل والحاجة إلى زيادة تدريب الموظفين الماليين.

تشمل قضايا التعقيد، على سبيل المثال، مشكلة تفسير وتطبيق معايير محاسبية معقدة مثل تلك المتعلقة بالتحوط والمشتقات المالية أو الإختلاف فى تطبيق سياسات الشركة بين وحدات الأعمال والقطاعات داخل الشركة.

ترتبط المشكلات العامة عادةً بقصور سياسات الإعتراف بالإيرادات أو ضعف الضوابط الداخلية التي تخص ممارسات التعاقد أو نقاط الضعف في الرقابة علي عملية إعداد التقارير في نهاية الفترة المالية. هذا النوع الأخير من الضعف يسمح بفرصة أكبر لإدارة الأرباح.

وحيث أنه من الضروري معرفة تصنيف أوجه الضعف الجوهرية في بيئة الأعمال المصرية قامت دراسة (العزب،٢٠١٤، ص. ٩٤-٩٥) بدراسة قوائم مالية كاملة لعينة من ٢٥ شركة مصرية في قطاعات مختلفة بهدف التعرف علي وجود أي ملامح لأوجه ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية عن طريق تقرير المراجع الخارجي الذي جاء متحفظًا والفقرات الإيضاحية والإيضاحات المتممة في القوائم المالية وأيضًا الأخطاء التي قد ذكرتها بعض الشركات في أعوام سابقة. وتوصلت الدراسة إلي تصنيف لأوجه الضعف الجوهرية في بيئة الأعمال المصرية إلي أخطاء محاسبية ومشاكل في الإعتراف بالإيراد ومشاكل في تسوية الحسابات والمحاسبة في الشركات التابعة والشقيقة وأيضًا مشاكل في تطبيق المعايير المحاسبية. وهو ما يتفق مع تصنيف دراسة Ge & McVay (2005) لأوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية والتي اتفقت معها دراسات في بيئات مختلفة. لكن لم تستطع دراسة العزب (٢٠١٤) التوصل إلي أوجه ضعف خاصة بالتدريب أو الفصل بين الواجبات أو مشاكل الإدارة العليا أو قضايا التكنولوجيا. كما اتفقت دراسة العزب (٢٠١٤) مع دراسة (Ge & McVay 2005) علي أن أغلب أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية التي تم الإفصاح عنها تعود إلي الأخطاء المحاسبية.

٦-١-٣ دور المنظمات المهنية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

حدثت العديد من الإنهيارات المالية وفضائح الشركات العالمية بما في ذلك الإفلاس السريع للشركات وممارسات إدارة الأرباح وأيضًا تقصير شركات ومكاتب المراجعة في إكتشاف تلك الممارسات مما كان له أثرًا سلبيًا علي ثقة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في تلك القوائم والتي تعتبر أداة رئيسية في إتخاذ القرارات وهو ما أجبر العديد من المنظمات المهنية بالتدخل وإصدار العديد من التشريعات والتي تطلبت تقييم الرقابة الداخلية وأيضًا الإفصاح عن أوجه ضعف الرقابة الداخلية للحفاظ علي مصالح المستثمرين وأصحاب المصالح وذلك من خلال زيادة فعالية الرقابة الداخلية وبالتالي إستعادة الثقة في القوائم والتقارير المالية.

ومن أهم جهود المنظمات المهنية في هذا الصدد، الإطار الشامل عن الرقابة الداخلية الذي أصدرته لجنة COSO في سبتمبر ١٩٩٢ حيث ساهم هذا الإطار في توفير أساس لتقييم نظام الرقابة الداخلية (السيد،٢٠١٧ ، ص. ١٢)، وقانون Sarbanes-Oxley Act (US-SOX) الذي أصدره الكونجرس الأمريكي وتم إقراره ليصبح قانونا في ٣٠ يوليو ٢٠٠٢م كرد فعل لفضائح الشركات الخطيرة بما في ذلك Enron و Worldcom حيث كان الغرض منه زيادة الثقة في التقارير المالية، بما في ذلك التصديق على دقة البيانات المالية من قبل المدراء التنفيذيين CEOs والمدراء الماليين CFOs، وتقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية، وزيادة العقوبات القانونية على المدراء التنفيذيين والمدراء الماليين فيما يتعلق بالإبلاغ المالي الخاطئ (Enomoto & Yamaguchi, 2017, P. 83).

وركز قانون US-SOX علي تقييم الرقابة الداخلية، وتطلب القسمين ٣٠٢ و ٤٠٤ من إدارة المنشأة ضرورة قيامها بتقييم إجراءات وفعالية الرقابة الداخلية والإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرية للمراجع الخارجي ولجنة المراجعة وأيضًا التقرير عن نتائج هذا التقييم وتوضيح أية تغييرات هامة حدثت في الرقابة الداخلية منذ آخر إصدار للتقارير، بالإضافة إلي قيام المراجع بالتصديق علي نتائج تقييم الإدارة وإبداء رأيه عن فعالية الرقابة الداخلية. مع الأخذ في الإعتبار أن الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرية وفقًا للقسم ٣٠٢ كان إفصاحًا إختياريًا، أما وفقًا للقسم ٤٠٤ فقد أصبح إجباريًا بغية حماية مصالح المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. أيضًا وجب التنويه إلي أن قأنون US-SOX تطلب من مهنة المراجعة أن تهتم بشكل مبالغ فيه بالإستثمار في تقييم فعالية الرقابة الداخلية وكشف أي تلاعب أو إحتيال في المنشآت محل المراجعة والفحص (خطاب،٢٠١٢ ، ص. ٣٩).

علي صعيد آخر، أقر البرلمان الياباني قأنون الأدوات المالية والتبادل لعام ٢٠٠٦، وهو ما يسمى بالنسخة اليابانية من (J-SOX) SOX بعد فضائح الشركات اليابانية الكبرى (على سبيل المثال، Seibu Railway و Kanebo و Livedoor). حيث تم تطبيق هذا القأنون علي جميع الشركات المدرجة للسنوات المالية التي تبدأ في أبريل ٢٠٠٨. على غرار US-SOX ، وكان الغرض من J-SOX هو تعزيز حوكمة الشركات لإعداد التقارير المالية. حيث يتطلب J-SOX تأكيدًا من المدير على دقة البيانات المالية، وتقييم المدير للرقابة الداخلية وإعداد تقارير الرقابة الداخلية، ومراجعة المراجعين الخارجيين لتقارير الرقابة الداخلية. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يفرض عقوبات على المديرين في حالة قيامهم بتحريف تقارير الرقابة الداخلية أيضًا، تم تطوير J-SOX بحيث لا يكون عبء تكلفة تقييمات المديرين ومراجعة المراجعين فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على التقارير المالية مفرطًا، بعد الإنتقاد بأن الشركات تتحمل تكاليف عالية بموجب US-SOX (Enomoto & Yamaguchi, 2017, P. 83-84).

وفي سياق آخر، نتيجة لحدوث بعض الإخفاقات في تطبيق قانون ساربينز – أوكسلي US-SOX من قبل قادة الشركات والمستشارين، فقد الناس مصادر رزقهم ومدخرات حياتهم واهتز إيمان أمريكا والعالم بأسواق الولايات المتحدة الأمريكية حتى الصميم، مما أدى إلى ضرورة إنشاء نظام رقابة واسع وجديد لمراجعي الشركات العامة مع تحديد خطوات محددة لمعالجة تلك الإخفافات وتقنين مسؤوليات مديري الشركات والمحامين والمحاسبين (PCAOB, 2004, P. 2).

في هذا السياق، أصدر مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية PCAOB معيار المراجعة رقم (٢) فى مارس ٢٠٠٤م، والذي أقر بمراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالية جنبًا إلى جنب مع مراجعة البيانات المالية، حيث أقر المعيار أن مراجعة الرقابة الداخلية علي التقارير المالية هي عملية واسعة النطاق لذا فهي تنطوي علي عدة خطوات بما في ذلك ضرورة قيام المراجع بتخطيط عملية مراجعة الرقابة الداخلية بشكل جيد، وتقييم العمليات التي تقوم بها الإدارة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية، الحصول علي فهم للرقابة الداخلية، إختبار وتقييم فعالية كل من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، تقييم مدي كفاية الإختبارات، تكوين رأي حول مدي فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية، بالإضافة إلي إصدار تقرير يبدي فيه رأيه حول ما إذا كانت تقييمات وإستنتاجات الإدارة فيما يخص فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير

المالية قد تم التعبير عنها بشكل عادل ومن جميع النواحي المادية (PCAOB, 2004, Par. G, P. 10).

ومن ثم تم تعديل هذا المعيار من خلال معيارالمراجعة رقم (٥) في يونيو ٢٠٠٧م، والذي أقر بأن الرقابة الداخلية الفعالة علي التقارير المالية لابد أن توفر ضمانات معقولة فيما يتعلق بمصداقية التقارير المالية وإعداد القوائم المالية وأنه في حالة وجود واحدة أو أكثر من نقاط الضعف الجوهرية لا يمكن إعتبار أن الرقابة الداخلية للشركة فعالة (PCAOB, 2007, Par. 2, P. A1–4). لذا فإنه من الضروري أن يقوم المراجع الخارجي بمراجعة التقرير الذي أصدرته الإدارة بشأن تقييم فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية بالتكامل مع مراجعة القوائم المالية (PCAOB, 2007, Par. 1, P. A1–4). كما أشار المعيار إلي أن مؤشرات الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية علي التقارير المالية تشتمل علي إكتشاف الغش من جانب الإدارة العليا سواء كان جوهريًا أم لا، إعادة صياغة القوائم المالية بحيث تعكس تصحيح الأخطاء الجوهرية، تحديد المراجع لبعض الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية عن الفترة الحالية في ظروف تشير إلي أنه من غير الممكن أن يتم إكتشاف تلك الأخطاء بواسطة الرقابة الداخلية للشركة، وأيضًا تقرير لجنة المراجعة الخاصة بالشركة والذي يشير إلي عدم فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية للشركة (PCAOB, 2007, Par. 69, P. A1–28). ومن ثم، بعد تكوين المراجع رأيه حول فعالية الرقابة الداخلية للشركة على التقارير المالية، يجب عليه أن يقوم بتقييم عرض العناصر التي يتعين على الإدارة تقديمها في تقريرها السنوي عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية (PCAOB, 2007, Par. 72, P. A1–29). كما تم التأكيد علي ضرورة قيام المراجع الخارجي بإصدار رأيًا سلبيًا حال إكتشافه لوجود ضعف جوهري لم تفصح عنه الإدارة في تقريرها الخاص بتقييم فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية، ويقوم المراجع الخارجي بإصدار رأيًا متحفظًا حال إفصاح الإدارة في تقريرها عن فعالية الرقابة الداخلية عن وجود ضعف جوهري يؤثر علي تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، كما يقوم المراجع الخارجي بإصدار رأيًا نظيفًا عن فعالية الرقابة الداخلية في حالة عدم وجود ضعف جوهري في الرقابة الداخلية (PCAOB No. 2, 5, 2004, 2007).

كان ذلك علي المستوي الدولي، أما على المستوى المحلى فإن الإفصاح عن تقييم فعالية الرقابة الداخلية والإفصاح عن أوجه الضعف المختلفة في الرقابة الداخلية، لم يلق نفس الإهتمام إلا من خلال مجهودات محدودة تتضمن القانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢م، والقرارات المنظمة للعمل

وفقًا لسوق الأوراق المالية المصري والصادرة عن الهيئة العامة لسوق الأوراق المالية رقم ٣٠ لعام ٢٠٠٢م.

ونظرًا لتزايد الحاجة في مصر إلي إصدار القوانين والتشريعات بهدف تحسين موثوقية التقارير المالية، خاصة بعد تعرض العديد من الشركات المصرية إلي خسائر فادحة وصلت إلي حد إشهار بعض الشركات إفلاسها حيث أنه في عام ٢٠٠٣، بلغ عدد الشركات التي أشهرت إفلاسها ١٠٣ شركة، بينما زاد عدد الشركات التي تمت تصفيتها حيث أنه في عام ٢٠٠٤ بلغ عدد تلك الشركات ٣٣ شركة، كما زاد عدد الشركات التي تم إندماجها حيث بلغت ١٣ شركة، أيضًا في نفس العام بلغت حالات الإمتلاك والسيطرة للشركات ١٢٥ شركة مع العلم أنه لم تتم دراسة أثر تلك الأحداث علي حقوق الأقلية (حافظ، ٢٠١٢، ص. ٦٣٠).

وهذا يشير إلي تفاعل القوانين والتشريعات المصرية مع مدي أهمية فعالية الرقابة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية ولو بشكل محدود. بناءًا علي ما تقدم، نوصي بضرورة إصدار قانون مصري علي غرار قانون Sarbanes–Oxley (US–SOX) يكون الغرض منه تقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية والعمل علي تعزيزها لإعداد تقارير مالية موثوقة في بيئة الأعمال المصرية.

٦–١–٤ مفهوم نظم تخطيط موارد المنشأة ERP

نظم تخطيط موارد المنشأة حلت محل النظم التقليدية وقامت بربط الأقسام فى الشركة بقاعدة بيانات عامة ومشتركة حيث أنه بمجرد أن يتم إدخال وتحديث المعلومات في أحد الأقسام يتم في الوقت نفسه تحديثها في الأقسام الأخري بشكل ديناميكي (Morris, 2009, pp. 1–2). وكما ذكرت دراستي (جاب الله، ٢٠١٥، ص:٣١٧) و (Dorantes et al., 2013, p.1427) أن الإستثمار في هذه النظم يمثل إستثمارًا تقنيًا شائعًا بشكل متزايد في العديد من المنظمات حول العالم بالإضافة إلي أنه يمكن أن تتراوح تكلفة شراء النظام الواحد وتطبيقه ما بين ٢٥٠ ألف دولار إلي ٥٠ مليون دولار في الشركات متعددة الجنسيات، كما أن مدة تطبيقه من الممكن أن تصل إلي ٣ سنوات. بالتالي أصبح هناك حاجة ماسة لتقييم جدوي الإستثمار في هذه النظم ومن هنا تأتي أهمية معرفة مفهوم نظم تحطيط موارد المنشأة:

يمكن تعريف نظم ERP علي أنها عبارة عن قاعدة بيانات شاملة وموحدة تضم كافة معلومات الشركة مثل: معلومات عن العملاء، والإنتاج، والمبيعات، والتسويق، وغيرها. بحيث عند إدخال معلومات جديدة يقوم النظام تلقائيًا بتحديث المعلومات ذات الصلة (Davenport, 1998, P. 1).

كما تم تعريف نظم ERP بأنها نظم معلومات تجارية تعمل علي تكامل العمليات التشغيلية داخل المنظمة وتحويلها إلي شكل آلي. ويزعم أنها تحسن من بيئة المعلومات الداخلية من خلال تعزيز شفافية العمليات التشغيلية وتحسين عملية صنع القرار (Dorantes et al., 2013, p. 1427).

نظم ERP هي عبارة عن قاعدة بيانات مركزية تقوم بعمل دمج وتكامل لكافة المعلومات بجميع الإدارات وأيضًا جميع أقسام وفروع المنشأة كوحدة واحدة وتقوم بمعالجة كافة أعمال المنشأة بشكل متسق ومتكامل ومن أهمها: المشتريات، والإنتاج، والمحاسبة، والتسويق، والمخزون، والمبيعات، وخدمة العملاء، والموارد البشرية (العجمي، ٢٠١٨، ص. ٢٤).

نظم ERP هي مجموعة من البرامج الجاهزة تشتمل علي حلول متكاملة لكافة الأعمال الهامة والرئيسية بالمنظمة مثل: الإدارة المالية، وإدارة الموارد البشرية، وإدارة المواد، وإدارة سلسلة التوريد (أبو ضيف الله والشعار، ٢٠١٧، ص. ٢٨٤).

أيضًا نظم ERP هي نظم تتكون من مجموعة برامج قياسية تتضمن حلولًا عامة يمكن تطبيقها في الأسواق الواسعة ويمكن تصميمها وتقديمها بواسطة موردي هذه النظم ومن أشهرها SAP, ORACLE. وتقوم نظم ERP بالربط والتنسيق بين الوظائف المختلفة بالمنشأة. وبالتالي تقوم تلك النظم بتسهيل تدفق وتوفير المعلومات بشكل فوري وفي الوقت المناسب وتتسم بالدقة وتحسن من الكفاءة التشغيلية والإنتاجية (عبد السيد، ٢٠١٧، ص. ٦٢).

نظم ERP هي منظومة إلكترونية موحدة تضم مجموعة برامج تطبيقية فرعية تم تصميمها كنظم برمجية لتخطيط وإدارة جميع أعمال المنظمة عن طريق إستخدام أحدث التقنيات وذلك بالإعتماد علي معايير عالمية ذات جودة عالية وتم ربطها بقاعدة بيانات موحدة بهدف تسهيل عملية إدخال وتخزين ومعالجة البيانات وإنتاج وتبادل المعلومات وأيضًا تحسين جودة الإتصال داخليًا وخارجيًا في جميع أنحاء المنظمة (نصار، ٢٠١٦، ص. ٣٩).

وبالرغم من تعدد تعريفات نظم تخطيط موارد المنشأة ERP إلا أنها تجمعها عدة نقاط مشتركة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تتكون نظم ERP من مجموعة من البرامج تم تصميمها بإستخدام أحدث التقنيات وعلي أساس معايير عالمية عالية الجودة ولذلك توجد إصدارات متعددة منها لتلائم طبيعة الصناعات التي تنتمي لها منشآت الأعمال.

- تعتمد نظم ERP علي قاعدة بيانات مركزية موحدة لذا فهي تساعد علي تحقيق التكامل بين كافة الوظائف بالمنشأة وتهدف إلى رفع كفاءة جميع الوظائف بالمنظمة.
- تعمل نظم ERP علي تسهيل تدفق المعلومات من إدارة إلي أخري داخل المنظمة وتوفير معلومات فورية ومحدثة ومنع تكرار البيانات وتحسين جودة الإتصال في كافة أنحاء المنظمة مما يساعد علي تحقيق إدارة أفضل لموارد المنظمة.
- نظم ERP يمكن أن تعمل في قطاعات مختلفة وبإستخدام لغات أو عملات مختلفة لذا يمكن أن تتكيف بما يتوافق مع عمليات المنشأة.

وتأسيسًا على ما سبق يمكن تعريف نظم ERP بأنها مجموعة من حزم البرامج Software Packages تعتمد علي قاعدة بيانات مركزية وموحدة تساعد علي تحقيق التكامل بين كافة الوظائف بالمنشأة وتوفير معلومات فورية ومحدثة لذا فهي تضمن الوصول الوقتي real-time access بين كافة إدارات المنشأة والعملاء والموردين لتحقيق إدارة أفضل للموارد وتهدف إلى رفع كفاءة جميع الوظائف بالمنظمة.

٦-٢ ممارسات إدارة الأرباح

٦-٢-١ مفهوم ممارسات إدارة الأرباح

تعددت تعريفات ممارسات إدارة الأرباح ولم يستقر الأدب المحاسبي علي تعريف محدد حيث أوضحت دراسة (Healy & Wahlen, 1999, pp. 368) أن إدارة الأرباح تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم الشخصي في عملية إعداد التقارير المالية وفي هيكلة المعاملات بهدف إحداث تغييرات في التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصالح بشأن الأداء الإقتصادي الحقيقي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي تقدمها التقارير المالية. كما أوضحت أن المرونة في المعايير المحاسبية تسمح للمديرين بإستخدام بعض السلطات التقديرية بشأن الأرباح المعلن عنها.

أيضًا إدارة الأرباح هي اختيار المدير للسياسات المحاسبية أو الإجراءات الأخرى – بما في ذلك التنبؤ الطوعي بالأرباح، والإفصاح الطوعي، وتقدير المستحقات – للتأثير على الأرباح عن قصد (Man & Wong, 2013, pp. 400).

كما يمكن تعريف إدارة الأرباح علي أنها تحدث عنما تقوم الإدارة بالتلاعب بالأرباح الواردة بالتقارير المالية بحيث ألا تعكس رقم الربح الحقيقي للشركة وذلك إما بهدف تحقيق مصالح شخصية

للإدارة أو لتضليل المساهمين وأصحاب المصالح عن الأداء الحقيقي للشركة (جاب الله، ٢٠١٥، ص.٣٣١).

وتعرف إدارة الأرباح بأنها تحدث عندما تسئ الإدارة إستخدام الحرية الممنوحة لها في تطبيق أساس الإستحقاق – والذي يعد أفضل مقياس لأداء الشركات – مما يترتب عليه أن يصبح رقم الأرباح الموضح بالتقارير المالية وفقًا لهذا الأساس غير معبر عن حقيقة الأداء المالي للشركة (مبارك، ٢٠١١، ص. ١٠).

وعلي الرغم من تعدد الطرق والأهداف لتعريف إدارة الأرباح، إلا أنه يمكن الإتفاق علي أن إدارة الأرباح تؤدي إلي قوائم مالية مضللة. ويمكن تعريف إدارة الأرباح علي أنها إجراءات يقوم بها المديرون عن طريق تعديل رقم الأرباح بالقوائم المالية لتضليل المساهمين وأصحاب المصالح عن الأداء الحقيقي للشركة عن طريق إستغلال المرونة التي تقدمها لهم المعايير وقوانين الشركات لتحقيق مصالحهم الخاصة.

٦-٢-٢ أساليب ممارسات إدارة الأرباح

تعتمد إدارة الأرباح علي أساليب عديدة بعضها يكون وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا (GAAP)، والبعض الآخر يتنافي مع ال (GAAP). ويمكن النظر لأساليب إدارة الأرباح علي أنها الوسائل والطرق التي تتيح للإدارة التعديل في رقم الربح للوصول لرقم الربح المنشود (هلال، ٢٠١٢، ص. ٥٥). وعليه فإن الإدارة عند قيامها بممارسات إدارة الأرباح تستخدم بعض الأساليب حيث إتفق الأدب المحاسبي علي وجود ثلاثة أساليب تختار من بينهما الإدارة للتعديل في رقم الربح. وفيما يلي توضيح لأساليب ممارسات إدارة الأرباح:

١- إدارة الأرباح من خلال الإستحقاق المحاسبي Accrual Earnings Management

٢- إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية Real Transactions Earnings Management

٣- إدارة الأرباح من خلال تحويل تصنيف بنود قائمة الدخل Classification Shifting Earnings Management

٦-٢-٢-١ إدارة الأرباح من خلال الإستحقاق المحاسبي Accrual Earnings Management

أسلوب الإستحقاق المحاسبي يعتبر الأسلوب الأكثر شيوعًا لإدارة الأرباح في الأدب المحاسبي، ويتطلب هذا الأسلوب أن يقوم المديرين _وفقًا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا والمتعارف عليها_ بممارسة الحكم الشخصي في إعداد التقارير المالية ويستخدموا معرفتهم حول الأعمال

التجارية وفرصها لتحديد طرق إعداد التقارير والتقديرات والإفصاحات التي تتطابق مع أعمال الشركة. حيث يختار المديرون أساليب إعداد التقارير والتقديرات التي لا تعكس بدقة الأداء الحقيقي للشركة. ولتحقيق ذلك يقوموا بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي تؤثر بشكل جوهري علي الأرباح المفصح عنها في التقارير المالية. وتتم إدارة الأرباح وفقًا لأساس الإستحقاق بتدخل الإدارة بشكل متعمد بالتعديل في الإيرادات والمصروفات المستحقة وعليه يمكن للإدارة أن تقوم بتعجيل الإيرادات أو تخفيض المصروفات لزيادة أرباح الفترة الحالية (رضوان، ٢٠١٣، ص. ٣٦٧ & عيسي، ٢٠٠٨، ص. ١٦ & Healy and Wahlen, 1999, P. 366).

يخضع أسلوب الإستحقاق المحاسبي للفحص والرقابة من قبل المراجع الخارجي وبذلك يتوجب علي الإدارة معالجة الأثر الناتج عن إستخدام الإستحقاق المحاسبي لإدارة الأرباح في الفترة السابقة مما يتيح لها الفرصة لإستخدامه في إدارة الأرباح للفترة الحالية. ومن المعروف أن ما يميز أسلوب الإستحقاق المحاسبي أنه أقل أساليب ممارسة إدارة الأرباح تأثيرًا علي قيمة المنشأة في الأجل الطويل حيث أن هذا الأسلوب ينعدم أثره علي التدفقات النقدية. أيضًا يتميز أسلوب الإستحقاق المحاسبي بأنه يمكن ممارسته في نهاية الفترة المالية بمجرد أن تقوم الإدارة بتحديد مبلغ الأرباح التي ترغب في الإفصاح عنه (رضوان، ٢٠١٣، ص. ٣٦٥).

٦-٢-٢-٢ إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية Real Transactions Earnings Management

عرف (Roychowdhury, 2006, p. 367) إدارة الأرباح الحقيقية Real Earnings Management علي أنها إنحراف المديرين عن الممارسات التشغيلية العادية بهدف تحقيق الأرباح المرغوبة بطريقة تبدو في نطاق الأنشطة التشغيلية العادية وذلك بهدف تضليل بعض المستثمرين وأصحاب المصالح في المنشأة. ويمكن أن تتم إدارة الأرباح من خلال أسلوب العمليات الحقيقية عن طريق منع أو تخفيض المصروفات الإختيارية مثل: نفقات الإعلان، نفقات البحوث والتطوير، وأيضًا عن طريق تعجيل توقيت الإعتراف بالمبيعات عن طريق الزيادة في خصومات الأسعار، تسهيل شروط الإئتمان التجاري، كما يمكن أن تتم عن طريق إصدار الأسهم، إعادة شراء الشركة لأسهمها، أو عن طريق التحكم في مواعيد شراء وبيع الأصول الثابتة والإستثمارات المالية، أو عن طريق خفض تكلفة البضاعة المباعة من خلال تضخيم تكلفة الإنتاج (رضوان، ٢٠١٣، ٣٦٥).

قد يفضل المديرون ممارسة إدارة الأرباح عن طريق إستخدام أسلوب العمليات الحقيقية عن طريق إستخدام أسلوب الإستحقاق المحاسبي وذلك للأسباب التالية (Gunny, 2010, pp. 856):

– تخضع الممارسات الحقيقية لتحكم ورقابة الإدارة لذا قد يكون من الصعب إكتشافها من قبل الجهات الرقابية أو المراجعين بينما تخضع الممارسات المحاسبية للفحص والرقابة من قبل المراجع الخارجي مما يجعل إحتمال إكتشافها أكبر من الممارسات الحقيقية مما قد يعرض الإدارة للمساءلة القانونية من قبل الجهات الرقابية وإمكانية رفع أصحاب المصالح لدعاوي قضائية ضدها.

– عند زيادة جودة عملية المراجعة وتطبيق آليات قوية للحوكمة يؤدي ذلك إلي إنخفاض درجة المرونة المحاسبية المتاحة للإدارة وبالتالي إنخفاض ممارسة إدارة الأرباح من خلال الإستحقاق المحاسبي.

– لا يمكن إستخدام أسلوب الإستحقاق المحاسبي إلا في نهاية السنة المالية أو ربع السنة المالي وهو ما يقلق المديرين لأن أسلوب الإستحقاق المحاسبي يجب أن يتم وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا بالتالي قد يصعب علي الإدارة تحقيق رقم الربح المنشود في نهاية الفترة المالية علي الرغم من أنه يمكن إستخدام أسلوب العمليات الحقيقية في أي وقت خلال الفترة المالية.

علي الرغم من المزايا التي يقدمها أسلوب إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية إلا أنه يؤخذ عليه أنه لا يركز علي تحسين قيمة المنشأة في الأجل الطويل لكنه يركز علي أهداف التقرير في الأجل القصيرمما يكون له أثرًا سلبيًا علي قيمة المنشأة في الأجل الطويل وعلي التدفقات النقدية أيضًا لذا تعتبر إدارة الأرباح بإستخدام العمليات الحقيقية أكبر كلفة من إدارة الأرباح بإستخدام الإستحقاق المحاسبي (Roychowdhury, 2006, P. & Ahearne et al., 2013, P. 26, 368).

٦-٢-٢-٣ إدارة الأرباح من خلال تحويل تصنيف بنود قائمة الدخل Classification Shifting Earnings Management

ركز الأدب المحاسبي علي أسلوبي إدارة الأرباح من خلال الإستحقاق المحاسبي وإدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية بينما يوجد أسلوب آخر لممارسة إدارة الأرباح أهمله الأدب المحاسبي وهو أسلوب إدارة الأرباح من خلال تحويل تصنيف بنود قائمة الدخل. حيث يري (McVay, 2006, P.502) أن هذا الأسلوب يتم من خلال أن تقوم الإدارة بإعادة تصنيف وترتيب بنود الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل بما لا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا من

خلال زيادة أرباح العمليات الأساسية إما عن طريق تحويل جزء من الإيرادات في البنود غير العادية إلي العمليات التشغيلية أو عن طريق تحويل جزء من المصروفات التشغيلية إلي البنود غير العادية.

مما يميز هذا الأسلوب ويشجع الإدارة علي ممارسته الأسباب التالية:

– أن هذا الأسلوب هو الأقل عرضه للكشف من الجهات الرقابية من الأساليب الأخري لأن تحويل تصنيف بنود قائمة الدخل لا يحدث تغييرًا في صافي الربح للفترة الحالية.

– أن هذا الأسلوب لا يغير من صافي الربح للفترة الحالية ولا تنعكس آثاره السلبية علي الأرباح في الفترات المستقبلية علي عكس الأساليب الأخري.

مما سبق يتضح أن إدارة الأرباح من خلال أسلوبي الإستحقاق المحاسبي والعمليات الحقيقية تتم وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا بينما، إدارة الأرباح من خلال تحويل تصنيف بنود قائمة الدخل لا تتم وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا.

٦-٢-٣ نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح

علي الرغم من صعوبة عملية قياس ممارسات إدارة الأرباح إلا أن الباحثين في مجال المحاسبة قاموا ببعض المحاولات وإعتمدوا علي العديد من النماذج لقياسها وإكتشافها، وفيما يلي سوف يتم توضيح هذه النماذج بشكل موجز:

قياس إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات المحاسبية Accounting Accruals

قدمت الدراسات السابقة العديد من النماذج لقياس ممارسات إدارة الأرباح من خلال الإستحقاق المحاسبي حيث قامت بتقسيم الإستحقاق إلي إستحقاق إختياري (غير عادي) وإستحقاق غير إختياري (عادي) كما أكدت جميع الدراسات السابقة علي أن ممارسات إدارة الأرباح تتم من خلال الإستحقاق الإختياري (الغير عادي) ومن هذه النماذج Healy 1985 الذي إفترض أن أثر الإستحقاق الإختياري ثابت من فترة لأخري حيث يتم كشف ممارسات إدارة الأرباح بإستخدام هذا النموذج عن طريق المقارنة بين متوسط الإستحقاق الإجمالي عن الفترة الحالية بالفترة السابقة وفي حالة إختلاف المتوسطات يفترض وجود ممارسات إدارة الأرباح.

كما يقيس نموذج DeAngelo 1986 إدارة الأرباح عن طريق قياس الفرق بين إجمالي الإستحقاق في الفترة الحالية وإجمالي الإستحقاق في الفترة السابقة وفي حالة إختلاف إجمالي الإستحقاق في الفترة الحالية عنه في الفترة السابقة يفترض وجود ممارسات إدارة الأرباح.

ولكن يعاب علي نموذج Healy 1985 ونموذج DeAngelo 1986 مقارنة الإستحقاق في الفترة الحالية بالإستحقاق في الفترة السابقة لقياس ممارسات إدارة الأرباح حيث أنه من الممكن أن يتضمن قدرًا من الإستحقاق الإختياري (الغير عادي). أيضًا يعاب علي كلا النموذجين عدم أخذ الظروف الإقتصادية في الإعتبار والتي يفترض أن تؤثر في الإستحقاق الإختياري.

في محاولة لمعالجة القصور في النموذجين السابقين إقترحت دراسة (Jones, 1991) نموذجًا يفترض أن الإستحقاقات غير الإختيارية ثابتة ويحاول نموذجها التحكم في تأثير التغييرات في الظروف الإقتصادية للشركة على الإستحقاقات غير الإختيارية. وكان نموذج جونز للمستحقات غير الإختيارية كالتالي (Dechow et al., 1995, PP. 198-199):

$$NDA_{it} = \alpha_1(1\backslash A_{it-1}) + \alpha_2\ (\Delta REV_{it}) + \alpha_3\ (PPE_{it})$$

حيث أن: ΔREV_{it}: التغير في صافي إيرادات المنشأة i في السنة t، والتي تم حسابها بالفرق بين الإيرادات في العام t والإيرادات في العام t-1 من خلال إجمالي الأصول عند t-1.

PPE_{it}: إجمالي الأصول الثابتة للمنشأة i في السنة t حيث تم قياس إجمالي الممتلكات والآلات والمعدات في العام t من خلال إجمالي الأصول عند t-1.

A_{it-1}: إجمالي أصول المنشأة i عند t-1.

α1, α2, α3: المعلمات الخاصة بالمنشأة.

تم تقدير المعلمات (α1, α2, α3) الخاصة بالشركة بإستخدام النموذج التالي في التقدير:

$$TA_t = a_1(1\backslash A_{t-1}) + a_2(\Delta REV_t) + a_2(PPE_t) + V_t$$

حيث تشير (a1, a2, a3) إلي تقديرات (α1, α2, α3)، وتشير TA إلي إجمالي الإستحقاقات. ويتم تقدير معلمات هذا النموذج ومن ثم إستخدامها في تقدير المستحقات الغير إختيارية لكل منشأة، كما يتم تقدير المستحقات الإختيارية من خلال حساب الفرق بين حجم المستحقات الإجمالية وحجم المستحقات الغير إختيارية التي سبق تقديرها. وحيث أنه كلما كانت القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية كبيرة، كلما كان ذلك دليلًا علي إنخفاض جودة المستحقات وبالتالي إنخفاض جودة الأرباح مما يدل علي إحتمالية قيام الإدارة بإدارة الأرباح، حيث أن المستحقات الإختيارية غالبًا ما تدل علي ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح عند إعدادها للتقارير المالية. كما تشير نتائج دراسة Jones (1991) إلي أن النموذج نجح في شرح حوالي 25% من التفاوت

في إجمالي الإستحقاقات وافترض ضمنيًا أن الإيرادات غير إختيارية. ولكن وجه إنتقادًا إلي هذا النموذج حيث يعمل النموذج على تقويم إجمالي الإستحقاقات فيما يتعلق بالإيرادات وتحديدًا في حالة إدارة الأرباح عن طريق إدارة الإيرادات، وبالتالي سوف يستخرج هذا المكون التقديري من إجمالي الإستحقاقات، مما يتسبب في إنحياز تقدير إدارة الأرباح نحو الصفر

١١١ نموذج Jones 1991 المعدل بواسطة Dechow et al., 1995 (The Modified Jones Model, 1995):

أشارت دراسة (Dechow et al. 1995, p.199) أنه عند تقدير المستحقات غير الإختيارية بإستخدام نموذج Jones فإن النموذج لم يأخذ في الإعتبار إحتمال وجود تلاعب في المبيعات الآجلة، حيث أن نموذج Jones الأصلي إفترض بشكل ضمني أنه لا يوجد أي تأثير علي إيرادات المبيعات، ولعلاج هذه المشكلة قام نموذج Jones المعدل بخصم التغير في الحسابات المدينة من التغير في الإيرادات، حيث أن نموذج Jones المعدل إفترض بشكل ضمني أن التغيرات في المبيعات الآجلة – فقط – من المحتمل أن تحدث بسبب إدارة الأرباح، مع العلم أنه إذا كان هذا التعديل ناجحًا، فيجب ألا يكون تقدير إدارة الأرباح متحيزًا نحو الصفر في العينات التي تمت فيها إدارة الأرباح من خلال إدارة الإيرادات. وقد تم تقدير المستحقات غير الاختيارية وفقًا لنموذج Jones المعدل علي النحو التالي:

$$NDA_t = \alpha_1 (1\backslash At-1) + \alpha_2 (\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \alpha_3 (PPE_t)$$

حيث أن:

ΔREC_t: التغير في صافي الحسابات المدينة (صافي الحسابات المدينة في السنة t ناقصًا صافي الحسابات المدينة في السنة t−1 _ المقياس حسب إجمالي الأصول في t−1).

لتطبيق نموذج Jones المعدل سيتم إتباع الخطوات التالية (مليجي، ٢٠١٣، ص ص. ١٩-٢٠):

١- تقدير الإستحقاقات الإجمالية Total Accruals (TA):

الإستحقاقات الإجمالية عبارة عن الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كالتالي:

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

حيث أن:

i: تمثل المنشأة وتأخذ القيم من (١) حتى (٩٦) عدد المنشآت عينة الدراسة.

t: تمثل العام الذي يخص المتغير وينحصر بين (٢٠١٥ – ٢٠٢٠م).

$TACC_{it}$: تمثل الإستحقاقات الإجمالية للمنشأة i في السنة t.

NI_{it}: تمثل صافي الدخل للمنشأة i في السنة t.

OCF_{it}: تمثل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للمنشأة i في السنة t.

٢- تقدير معلمات نموذج الإنحداروالذي سيتم إستخدامه لحساب الإستحقاقات الإختيارية (غير العادية) للمنشآت عينة الدراسة فى كل سنة علي حدة من خلال المعادلة التالية:

$$TA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1\left(\frac{1}{Ait}\right) + \alpha_2\left(\frac{\Delta REVit - \Delta ARit}{Ait-1}\right) + \alpha_3\left(\frac{PPEit}{Ait-1}\right) + \varepsilon it$$

حيث أن:

A_{it}: تمثل إجمالي أصول المنشأة i في نهاية السنة t−1.

ΔREV: تمثل التغير فى إيرادات المنشأة i في السنة t عن السنة السابقة t−1.

ΔAR: تمثل التغير فى حسابات المدينين للمنشأة i في السنة t عن السنة السابقة t−1.

PPE: تمثل إجمالي الأصول الثابتة للمنشأة i في نهاية السنة t.

α0 ,α1, α2, α3: تمثل معالم نموذج الإنحدار.

ε_{it}: تمثل بواقي Residuals النموذج في معادلة الإنحدار وتشير إلي الجزء العادي في الإستحقاقات الإجمالية TA_{it}.

٣- تقدير الإستحقاقات العادية (Normal Accruals (NACC:

سيتم تقدير الإستحقاقات العادية وذلك بإستخدام معالم نموذج الإنحدار والتي تم إستنتاجها من المعادلة السابقة كالتالي:

$$NACC_{it} = \alpha_1\left(\frac{1}{Ait}\right) + \alpha_2\left(\frac{\Delta REVit - \Delta ARit}{Ait}\right) + \alpha_3\left(\frac{PPEit}{Ait}\right) + \varepsilon it$$

حيث أن $NACC_{it}$ تمثل: الإستحقاقات العادية للمنشأة i في السنة t.

٤- تقدير الإستحقاقات غير العادية (Abnormal Accruals (ANACC كالآتي:

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

حيث أن ANACCit تمثل: الإستحقاقات غير العادية للمنشأة i في السنة t.

ونخلص مما سبق أن نموذج Jones المعدل من قبل Dechow et al. (1995) يمكن إعتباره أفضل نموذج لقياس ممارسات إدارة الأرباح حيث أنه يفترض وجود تغيرات في مستوي الإستحقاقات التقديرية من فترة لأخري وأيضًا يتحكم في عدد من المتغيرات المؤثرة علي الإستحقاقات غير التقديرية مثل التغير في المدينين والتغير في الإيرادات، كما أنه يحقق أقل أخطاء ممكنة بالمقارنة بنماذج القياس الأخري، أيضًا لا يمكننا إغفال أن أغلب الدراسات السابقة إعتمدت عليه في القياس. وفقًا لما سبق سوف تعتمد الدراسة الحالية علي نموذج Jones المعدل من قبل (Dechow et al. 1995) لقياس ممارسات إدارة الأرباح.

٦-٢-٤ الآثار المترتبة علي ممارسات إدارة الأرباح

تسببت ممارسات إدارة الأرباح في فضائح وإنهيارات متعددة لكثير من المؤسسات ومازالت مستمرة حتي الآن، ورغم أن المديرين يعلمون أن ممارسات إدارة الأرباح حتي وإن كانت تحقق منافع في الأجل القصير إلا أنها من الممكن أن تؤدي إلي كوارث مستقبلية. ومع ذلك يوجد إختلاف في الحكم علي ممارسات إدارة الأرباح حيث يمكن النظر إليها من منظورين كالتالي:

المنظور الأول: هو المنظور الإنتهازي حيث يتم التركيز علي الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح (وهو الإتجاه الشائع).

المنظور الثاني: هو المنظور الإعلامي حيث يتم التركيز علي الآثار الإيجابية لممارسات إدارة الأرباح.

وفيما يلي توضيح للآثار الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح وفقًا للمنظورين السابق الإشارة إليهما وهي كالتالي:

٦-٢-٤-١ المنظور الإنتهازي لممارسات إدارة الأرباح

مازالت ممارسات إدارة الأرباح شائعة حتي وقتنا هذا حيث أنها منذ أن تسببت في سلسلة الإنهيارات التي تعرضت لها الشركات الأمريكية الكبري (شركة Enron كبري شركات الطاقة الأمريكية – شركة WorldCom ثاني أكبر شركات الإتصالات، وسلسلة المقاهي الصينية Luckin Coffee 2020) فقد جذبت الإهتمام لما لها من آثار خطيرة والمقلق في الأمر هو إستمرار المديرين في القيام بتلك الممارسات.

٦-٢-٤-٢ المنظور الإعلامي لممارسات إدارة الأرباح

تم توضيح السلوك الإنتهازي لممارسات إدارة الأرباح وما له من آثار سلبية، ولكن في سياق آخر توجد آراء تدعم إدارة الأرباح من المنظور الإعلامي والتي تمثل الآثار الإيجابية لممارسات إدارة الأرباح علي سوق المال. ويمكن توضيحها فيما يلي (حامد، ٢٠٠٤، ص. ١٤ ؛ هلال، ٢٠١٢، ص. ٦٧):

– قد تساعد إدارة الأرباح المديرين علي توفير معلومات ملائمة حيث توفر فرصة للمديرين للإختيار من بين البدائل المحاسبية التي تقدم معلومات تكون مفيدة للمستثمرين بدلًا من إستخدام بديل واحد قد لا يساعد علي توفير معلومات ملائمة وبالتالي يؤدي إلي عدم تماثل المعلومات.

– قد تساعد إدارة الأرباح في توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات مما يجعل المنشأة في مركز تفاوضي أفضل.

ونخلص من ذلك أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر علي قدرة المستثمرين وأصحاب المصالح علي معرفة الأداء الحقيقي للمنشأة وبالتالي قدرتهم علي إتخاذ القرارات مما يفقدهم الثقة في القوائم المالية وهو ما قد يؤثر بالسلب علي سمعة وقيمة المنشأة في المستقبل، كما أن ممارسات إدارة الأرباح حتي وإن كانت تحقق فوائد في الأجل القصير فإن لها آثار سلبية في الأجل الطويل قد تصل إلي إنهيار المنشأة.

٧- الدراسات السابقة ذات الصلة :

فيما يلى يتم عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث مصنفة إلي اربع مجموعات وذلك على النحو الأتى :

٧-١ الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP:

استهدفت دراسة نصار (٢٠١٦) إلي تقديم إطار مقترح لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لتعظيم القدرة التنافسية للشركات، وتم تطبيق الدراسة علي شركات قطاع البريد السريع المقيدة بالبورصة المصرية. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها: أن عدم وجود نظام رقابة داخلية قوي فى بيئة تخطيط موارد المشروع ERP يؤدي إلي ضعف أداء المنشأة وكفاءتها التشغيلية ويقلل من قدرتها التنافسية، أيضًا توصلت الدراسة إلي أن نظم ERP تؤثر بشكل مباشر علي الرقابة الداخلية وعلي كفاءتها وفعاليتها، كما توصلت الدراسة إلي أنه لا يوجد إختلاف بين أهداف ومزايا وخصائص نظام الرقابة الداخلية في بيئة ERP في ظل إختلاف البرمجيات المطبقة. كما حددت الدراسة خمس عناصر للرقابة الداخلية تمثلت فى (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والإتصالات، المتابعة)، و كذلك أجرت الدراسة

حصر لأهم الإجراءات الرقابية في بيئة ERP، وكشفت الدراسة عن وجود إختلاف علي بعض هذه الإجراءات الرقابية يظهر مع إختلاف البرمجيات المطبقة.

واستهدفت دراسة عبد اللطيف (٢٠١٦) إلي معالجة الدور الذي يمكن أن تساهم به تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف لفت الإنتباه إلي أهمية تكنولوجيا المعلومات وقدرتها الكبيرة علي زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتم تطبيق الدراسة علي الشركة الوطنية "إتصالات الجزائر"، وإمتدت المدة الزمنية للدراسة من بداية تأسيس الشركة في عام ٢٠٠٣ وحتي عام ٢٠١٥. وتوصلت الدراسة إلي أن تكنولوجيا المعلومات لها دور فعال في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة فعاليته وذلك إذا ما تم إستخدامها بشكل صحيح.

كما استهدفت دراسة وهدان (٢٠١٨) إلي تقييم أثر نظم ERP علي التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وذلك في ضوء فعالية الرقابة الداخلية. ولتحقيق هدف الدراسة تم التطبيق علي (١٠) شركات من قطاع التشييد ومواد البناء و(١٠) شركات من قطاع العقارات و(١٠) شركات أخري من قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة المصرية، وتم تطبيق الدراسة علي عينة مكونة من ٧١ شركة في الفترة من عام ٢٠١٢ إلي عام ٢٠١٦. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها: وجود تأثير لنظم ERP علي فعالية الرقابة الداخلية في شركات القطاعات الثلاثة محل الدراسة.

وفي نفس العام استهدفت دراسة أخري لوهدان (٢٠١٨) تقييم أثر الرقابة الداخلية فى نظم تخطيط موارد المشروع على فترة تأخير التقارير المالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم التطبيق علي (١٠) شركات من قطاع العقارات و (١٠) شركات أخري من قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة المصرية، وإمتدت المدة الزمنية للدراسة من عام ٢٠١٢ إلي عام ٢٠١٦. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها: أنه يوجد تأثير لنظم ERP علي كفاءة العمليات في الشركات محل الدراسة في قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية. أيضًا يوجد تأثير إيجابي لنظم ERP علي فعالية العمليات وإمكانية الإعتماد علي القوائم المالية في الشركات محل الدراسة في قطاع العقارات. كما يوجد إختلاف فيما يتعلق بأبعاد الرقابة الداخلية بين الشركات التي تطبق والتي لا تطبق نظم ERP في الشركات محل الدراسة في قطاع العقارات.

كما استهدفت دراسة محمد (٢٠١٨) إلى عرض أثر تطبيق نظم ERP علي تقييم الرقابة الداخلية في الشركات الليبية. ولتحقيق أهداف الدراسة إستخدمت الباحثة (١٢٠) قائمة إستقصاء صالحة للتحليل تم توزيعهم علي الفروع الرئيسية لثلاث شركات ليبية وتم إخضاع العينة الى الإستقصاء من خلال إختيار مجموعة من المراجعين الخارجيين والداخليين وموظفي نظم المعلومات فى الشركات محل الدراسة، كما تم إستطلاع الرأي الأكاديمي لبعض أعضاء هيئة التدريس في

الجامعات الليبية. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها: وجود علاقة دلالة إحصائية بين تطبيق نظم ERP علي مستوي تقييم الرقابة الداخلية بعناصرها الخمسة مجتمعة (البيئة الرقابية، الإجراءات الرقابية، تقييم الرقابة، نظام المعلومات والتوصيل، الإشراف والتوجيه)، كما أسهمت نظم ERP بشكل كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتوضيح نقاط القوة والضعف فيه، أيضًا تميز نظام الرقابة الداخلية بأمثلية التوقيت المناسب في الحصول علي المعلومات بعد تطبيق نظم ERP حيث توفر تلك النظم شبكة ربط لجميع الوظائف والعمليات التشغيلية.

٢-٧ الدراسات السابقة المتعلقة بنظم ERP وممارسات إدارة الأرباح:

استهدفت دراسة Shafakheibari & Oladi (2015) تقييم تأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP على أهمية البيانات المحاسبية والتأثير اللاحق لملاءمة البيانات المحاسبية (مع التركيز بشكل خاص على عنصر الوقت) على جودة التقارير المالية (مع التركيز بشكل خاص على نوعية الإستحقاقات) للشركات المقيدة ببورصة طهران، ولتحقيق هدف البحث إعتمدت الدراسة علي تحليل الإنحدار المتعدد وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إدارة الأرباح وتوقيت إصدار التقارير، زيادة سرعة إصدار التقارير المالية من شأنه أن يقلل من إدارة الأرباح. أيضًا الشركات التي تستخدم نظم تخطيط موارد المنشأة ERP لديها نمو فى أرباح الأسهم يزداد بمعدل مستمر بعد تطبيقها للنظام ، وبالتالى فهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم ERP وأهمية البيانات المحاسبية المعلنة. وجود العديد من المعوقات أمام تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP بشكل صحيح. تسبب تطبيق نظم ERP في أسواق الأسهم تقليل التأخير في إعلان التقارير ونشرها وبناء على هذا تقل فرص ممارسة إدارة الأرباح. أحد الحوافز الرئيسية لإدارة الأرباح الناتجة عن تبادل المعلومات أن مدراء الشركات لديهم المزيد من فرص ممارسة إدارة الأرباح للتعبير عن فرص النمو في المستقبل بعد تطبيق نظم ERP.

كما استهدفت دراسة Paredes & Wheatley (2015) تقييم التأثير المتوقع من تطبيق ERP على أداء الشركات، ومن ثم دراسة السلوك الإدارى فى إستغلال حقوق الوصول للبيانات المحاسبية وتوظيفها فى تحقيق ممارسات إدارة الأرباح، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: يوجد إنخفاض بشكل عام فى ممارسات إدارة الارباح وفى التلاعب بالبيانات المالية بعد تطبيق نظم تخطيط موارد المنشاة، حيث انها تقلل من التلاعب بالقيم المطلقة للإستحقاقات التقديرية. طبقًا لعينة الدراسة فهناك إختلاف بين مستخدمى نظم تخطيط موارد المنشأة ERP حول الممارسات المطبقة لإدارة الأرباح قبل وبعد تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP. مع تطبيق تكنولوجيا متقدمة مثل نظم ERP يمكن أن تقيد حرية التصرف الإداري فيما يتعلق بالإستحقاقات

التقديرية وبالتالى تقليل أحد أهم مؤشرات ممارسات إدارة الأرباح بالمنشاة. حن إدارة الوقت فى نظم ERP وميزة تداول البيانات ومقارنتها بين التقارير المرحلية من فترة لأخرى تقيد ممارسات إدارة الأرباح.

وهدفت دراسة جاب الله (٢٠١٥) تحديد أثر نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق هذا الهدف تم تجميع القوائم المالية الخاصة بالشركة العربية للأدوية لمدة ٤ سنوات قبل التطبيق (إمتدت من عام ٢٠٠٤-٢٠٠٥ إلي عام ٢٠٠٧-٢٠٠٨)، و٤ سنوات بعد التطبيق (إمتدت من عام ٢٠٠٨-٢٠٠٩ إلي عام ٢٠١١-٢٠١٢). كما تم قياس مؤشرات جودة الإيرادات، وجودة الأرباح، ومقياس Sloan للإستحقاق، ومعدل دوران الأصول، ونسبة هامش الربح وذلك بعد تطبيق نظام ERP. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: زيادة معدل دوران الأصول ومعدل جودة الإيرادات وجودة الأرباح بعد تطبيق نظام ERP مما يشير إلي إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح بعد التطبيق. إنخفاض معدل هامش الربح ومقياس Sloan للإستحقاق بعد تطبيق نظام ERP مما يشير إلي إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح بعد التطبيق.

واستهدفت دراسة Paredes (2016) تقييم ودراسة تأثير تطبيق نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات التقديرية ومن خلال الأنشطة الحقيقية. بإستخدام عينة مكونة من ٢١٨ شركة منهم ١٠٩ شركة مطبقة لنظم ERP وتمت مقارنتها مع مجموعة ضابطة مكونة من ١٠٩ شركة غير مطبقة لنظم ERP. وتمتد لفترة من عام ٢٠٠٢م إلي عام ٢٠١٣. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: وجود إنخفاض في إدارة الأرباح الحقيقية REM بعد تطبيق نظم ERP في كل من الإختبارات التي أجريت على الشركات المطبقة فقط وفي الشركات المطبقة عند مقارنتها بالمجموعة الضابطة. يشير هذا إلى أن إمكانات إعداد التقارير في الوقت الفعلي لنظم ERP لا تسهل إدارة الأرباح الحقيقية. بدلاً من ذلك، يبدو أن نظم ERP معتدلة في إدارة الأرباح من خلال إدارة الأرباح الحقيقية وتحديداً فيما يتعلق بالنفقات التقديرية. هذه النتيجة مهمة لأنه بينما لا تنتهك REM أي قواعد أو لوائح، يُنظر إليها عمومًا على أنها ذات تأثير سلبي على أداء الشركة في المستقبل.

كما استهدفت دراسة Bartov et al. (2017) إستكشاف الدور الذي تلعبه جودة نظام المعلومات (IS) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وموثوقية المعلومات المالية وإصدار التقارير المالية في الوقت المناسب. بإستخدام عينة واسعة تتراوح أحجامها بين ١٥ ٥٢٣ ملاحظة (عينة EM) و ٦٢٣٠ ملاحظة (عينة ERC). وتمتد لفترة ١٤ عامًا من عام ٢٠٠١ إلي عام ٢٠١٤. ولقياس ممارسات إدارة الأرباح تم إستخدام القيمة المطلقة للإستحقاقات التقديرية. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: نظم المعلومات مرتبطة بممارسات إدارة أرباح أقل وإعداد تقارير

مالية أكثر توقيتًا. وتسبب نقاط ضعف الرقابة الداخلية في البيئة التكنولوجية تأخيرات في إعداد التقارير المالية.

وفي نفس العام استهدفت دراسة عبد السيد (٢٠١٧) تحديد مدي تأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة ERP علي جودة التقارير المالية، وإعتمدت الدراسة علي أسلوب قائمة الإستقصاء لتجميع البيانات الخاصة بنظام ERP كما تم تجميع البيانات المحاسبية من قاعدة بيانات Data Stream والقوائم المالية الخاصة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وبلغ حجم العينة ٤١ شركة تمثل ٢٤٤ مشاهدة سنوية وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلي ٢٠١٦، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: إنخفاض حجم الإنحراف المعياري لحجم الإستحقاقات غير العادية وبالتالي إرتفاع جودة الإستحقاقات وجودة التقارير المالية. تطبيق نظم ERP داخل المنشآت يساهم في تحسين جودة التقارير المالية بشكل عام وفي جودة الإستحقاقات بشكل خاص.

وهدفت دراسة Paredes & Wheatley (2018) تقييم تأثير تكنولوجيا المعلومات على إدارة الأرباح من خلال كل من الإستحقاقات التقديرية والأنشطة الحقيقية. علي وجه التحديد، فحص إرتباط نظم ERP مع ممارسات إدارة الأرباح بعد تطبيق تلك النظم. بإستخدام عينة مكونة من ٢١٨ شركة خلال الفترة من عام ٢٠٠٢ إلي عام ٢٠١١. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: إتفقت الدراسة مع دراسة Dorantes et al. (2013) فيما يخص عدم وجود إرتباط بين تطبيق نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات التقديرية وهو يعتبر أمرًا مهمًا نظرًا للنتائج المختلطة للبحث السابق فيما يتعلق بمسألة ما إذا كانت بيئة تكنولوجيا المعلومات تؤدي إلى ممارسات إدارة أرباح أكثر أو أقل. إنخفضت ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية بعد تطبيق نظم ERP. هذه النتيجة مهمة لأنه في حين أن REM لا تنتهك أي قواعد أو لوائح إلا أن لها تأثيرًا سلبيًا على أداء الشركة في المستقبل.

وأيضًا استهدفت دراسة Patnaik et al. (2019) دراسة تأثير تطبيق نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية في إقتصاد ناشئ، وتحديداً في بنغلاديش. بإستخدام عينة مكونة من ١٨٨ شركة و ١٩١٤ مشاهدة خلال الفترة من عام ٢٠٠٠م إلي عام ٢٠١٧م للشركات المدرجة في بورصة دكا. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: أن الشركات التي تطبق نظم ERP أقل عرضة للإنخراط في ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية مقارنة بالشركات التي لا تطبق نظم ERP. علي وجه الخصوص، الشركات غير المطبقة لنظم ERP تدير أرباحها من خلال تقديم المزيد من الخصم على الأسعار، والتساهل في فترة الإئتمان، وخفض النفقات التقديرية وزيادة تكلفة الإنتاج.

وفي نفس العام هدفت دراسة عفيفي وآخرون (٢٠١٩) معرفة أثر تطبيق نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية وما إذا كان تطبيق تلك النظم يؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والتي تقوم بها الإدارة بهدف تعظيم منافعها. لتحقيق هذا الهدف تم أخذ القيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية حيث تم تقديرها عن طريق النموذج الأصلي لدراسة Jones والذي تم إستخدامه كمقياس لممارسات إدارة الأرباح، أيضًا تم قياس ممارسات إدارة الأرباح عن طريق الأنشطة الحقيقية وذلك من خلال القيمة المطلقة للتدفقات النقدية التشغيلية غير العادية وتم تقديرها عن طريق نموذج (Roychowdhury, 2006). تم التطبيق خلال الفترة من ٢٠١٠ إلي ٢٠١٦م بالإعتماد علي عينة مكونة من ٨٩ شركة مساهمة مصرية متضمنة ٤٧ شركة مطبقة لنظم ERP و ٤٢ شركة غير مطبقة لنظم ERP –كمجموعة ضابطة– مقيدة بالبورصة المصرية وتنتمي لقطاعات غير مالية. وبإستخدام تحليل الإنحدار المتعدد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة موجبة ودالة بين تطبيق نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح من خلال الإستحقاقات الإختيارية. وجود علاقة موجبة ودالة بين تطبيق نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.

دراسة عبد الله (٢٠٢٠) هدفت الدراسة إلي بيان أثر تطبيق نظم ERP في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي تعظيم قيمة الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل التقارير المالية لعينة مكونة من ٣٧ شركة خلال الفترة من عام ٢٠١٤م إلي عام ٢٠١٩م، وتم الحصول علي البيانات من خلال قاعدة بيانات Data Stream والقوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة بالبورصة المصرية من خلال شركة مصر لنشر المعلومات، تم قياس ممارسات إدارة الأرباح من خلال نموذج (Jones, 1991) المعدل من قبل (Dechow et al., 1995). كما تم قياس نظم ERP من خلال متغير وهمي قيمته (١) في حال كانت الشركة مطبقة لنظم ERP بشكل كامل أو جزئي، أما إذا كانت الشركة ليست مطبقة لنظم ERP فإنها تأخذ القيمة (صفر). وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: عدم وجود أثر مباشر لتطبيق نظم ERP في الحد من ممارسات إدارة الأرباح علي الشركات موضع الدراسة. التفاعل بين نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح يؤدي إلي تقليص أثر ممارسات إدارة الأرباح.

٧-٣ الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح:

استهدفت دراسة العدي وصقور (٢٠١٤) التعرف علي ممارسات إدارة الأرباح وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في الحد من تلك الممارسات، ولتحقيق هدف البحث تم إعداد إستبيانًا مكونًا من ١٦٠ نسخة وتم توزيعها علي عينتين من المهنيين والأكاديميين، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وممارسات إدارة

الأرباح حيث أنه كلما زادت فعالية نظام الرقابة الداخلية كلما أدي ذلك إلي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وأيضًا استهدفت دراسة Lenard et al. (2016) تحديد العلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية والتلاعب في الأنشطة الحقيقية، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: توجد علاقة إيجابية بين الضعف في التقرير عن الرقابة الداخلية والتلاعب في الأنشطة الحقيقية. الشركات التي تقوم بالتلاعب في الأنشطة الحقيقية للتغلب علي معايير الأرباح لها أداء أقل في السنة التالية. الشركات التي تعاني من ضعف الرقابة الداخلية عرضة لإستخدام التلاعب في الأنشطة الحقيقية كشكل من أشكال ممارسات إدارة الأرباح.

وفي نفس العام اختبرت دراسة Amoah et al. (2016) العلاقة بين الضعف الجوهري للرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح الحقيقية. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: يشارك المديرون في ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية بشكل إنتهازي. الضعف الجوهري للرقابة الداخلية يتناسب سلبياً مع التدفق النقدي من العمليات التشغيلية. توجد علاقة إيجابية بين الضعف الجوهري للرقابة الداخلية وتكاليف الإنتاج. شركات التصنيع التي يوجد بها ضعف جوهري في الرقابة الداخلية غالباً ما تستخدم فرط الإنتاج والخصومات السعرية المفرطة لإدارة الأنشطة التشغيلية لتحقيق الأرباح المستهدفة.

كما استهدفت دراسة السيد (٢٠١٧) تحديد أثر ضعف الرقابة الداخلية علي جودة الإستحقاقات الإختيارية بغرض الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة الأرباح وما يستتبعه من زيادة موثوقية التقارير المالية لشركات قطاع العقارات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري. وإستخدم البحث منهجية الدراسة التطبيقية حيث تم تطبيق البحث علي شركات قطاع العقارات المقيدة والمتداول أسمها في سوق الأوراق المالية المصرية والبالغ عددها (٣١) شركة وفقًا للبيانات المعلنة من جانب البورصة المصرية في يناير ٢٠١٧. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: إرتفاع نسبة ضعف الرقابة الداخلية في الشركات محل الدراسة عن الشركات المقيدة في العديد من أسواق الأوراق المالية الأخري. إنخفاض مستوي جودة الإستحقاقات الإختيارية في الشركات محل الدراسة عن الشركات المقيدة في العديد من أسواق الأوراق المالية الأخري. إمكانية صياغة نموذج لتقدير جودة الإستحقاقات الإختيارية بالإعتماد علي خمسة عوامل أساسية تؤثر علي جودة الإستحقاقات الإختيارية وتتمثل في: (حجم مكتب المراجعة، الرافعة المالية، العمر، الخسائر، ضعف الرقابة الداخلية). وقدم البحث مجموعة من التوصيات من أهمها: أنه من الضروري قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بوضع التشريعات اللازمة وفرض عقوبات مشددة بهدف الحد من

ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الشركات والتي تؤدي إلي إرتفاع مستوي جودة الإستحقاقات الإختيارية.

٧-٤ الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح:

استهدفت دراسة Morris (2009) بيان التأثيرات المتوقعة من تطبيق نظم ERP على أداء الشركات من المنظور المحاسبى والتأثير المتوقع على كل من إدارة الأرباح، وقيمة حقوق المساهمين، والرقابة الداخلية، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: توجد ثلاثة مؤشرات مختلفة لقياس تأثير نظم ERP على إدارة الأرباح وهى الاستحقاقات التقديرية، جودة الأرباح، وتوزيعات الأرباح. تطبيق نظم ERP سيكون له تأثير إيجابي علي ممارسات إدارة الأرباح أي أن نظم ERP تؤدي إلي الحد من ممارسات إدارة الأرباح. أوضحت الشركات المنتجة لنظم ERP أن هذه النظم تحتوي علي ضوابط رقابية مدمجة تحاكي الهياكل التنظيمية كما أنها تساعد المنشآت علي تحسين الرقابة الداخلية علي التقارير المالية بموجب متطلبات قانون SOX لكن قد تقوم الإدارة بإيقاف تفعيل تلك المميزات أثناء التطبيق لكي يسهل لها التلاعب في البيانات وبالتالي زيادة ممارسات إدارة الأرباح.

استهدفت دراسة Morris (2011) تقييم تأثير تطبيق نظم ERP على فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: الشركات التي تطبق نظم ERP تقدم تقارير أقل عن أوجه الضعف في الرقابة الداخلية علي التقارير المالية بموجب متطلبات المادة ٤٠٤ من قانون SOX حيث أنها تعتمد علي ضوابط مدمجة في قاعدة بيانات موحدة مما يؤدي إلي الإلتزام بضوابط إعداد التقارير المالية وإنخفاض ممارسات إدارة الأرباح. تطبيق نظم ERP يؤدي إلي تحسين الرقابة الداخلية علي التقارير المالية. توفر نظم ERP آلية لسرعة تقديم التقارير المالية متضمنة الضوابط التي تعتمد علي ملائمة وموثوقية المعلومات التي تحتويها.

كما استهدفت دراسة Heninger et al. (2018) تحديد العلاقة بين نقاط الضعف الجوهرية للرقابة الداخلية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات (ITMWs) وممارسات إدارة الأرباح. ولتحقيق هدف البحث تم إستخدام عينة ٢٦٨ عامًا من ITMWs تم الكشف عنها من قبل الشركات العامة الأمريكية في ملفات SEC السنوية الخاصة بهم (وفقًا للمادة ٤٠٤ من قانون Sarbanes-Oxley لعام ٢٠٠٢م) خلال الفترة من عام ٢٠٠٤م إلي عام ٢٠١٢م، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها: وجود إرتباطًا إيجابيًا مهمًا بين ITMWs وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة. بالإضافة إلى ذلك، وجود علاقة إيجابية بين سوء الحالة المالية و ITMWs في الشركات محل الدراسة.

٨- تقييم الدراسات السابقة وصياغة فروض البحث:

بإستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث بهدف تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي ممارسات إدارة الأرباح تبين ما يلي:

وجود تعارض في نتائج الدراسات السابقة فيما إذا كانت نظم ERP تؤدي إلي زيادة ممارسات إدارة الأرباح مثل: (Brazel & Dang, 2008; Stratopoulos & Vance, 2009; Aryani & Krismaji, 2013) أو أنها تؤدي إلي الحد من ممارسات إدارة الأرباح مثل: (Morris, 2009; Morris & Laksmana, 2010; Morris, 2011; Shafakheibari & Oladi, 2015; Paredes & Wheatley, 2015) بينما دراسة (Tsai et al., 2012) توصلت إلي وجود علاقة عكسية بين أداء نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح.

أشارت العديد من الدراسات السابقة ومنها (حشاد، ٢٠١٢; Brazel & Dang, 2008) إلي أن أغلب الشركات المقيدة بالبورصة المصرية تمارس إدارة الأرباح.

إعتمدت أغلب الدراسات السابقة في قياسها لممارسات إدارة الأرباح علي مؤشرات كمية من خلال القيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية والتي تم حسابها وفقا لنموذج (Dechow et al., 1995) مثل: (Brazel & Dang, 2008; Morris & Laksmana, 2010; Tsai et al., 2012; Shafakheibari & Oladi, 2015) ، وأيضًا دراسة السيد (٢٠١٧) ، حيث أن هذا النموذج يعتبر أكثر دقة وقدرة من نماذج القياس الأخري في قياس جودة الإستحقاقات الإختيارية وإكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

توصلت دراسة Boritz (2013) إلي أوجه ضعف الرقابة الداخلية في تكنولوجيا المعلومات الأربعة عشر التالية: مشاكل في (الدخول، المتابعة، التصميم، التغييروالتطوير، حوسبة المستخدم النهائي، الفصل بين الوظائف غير المتوافقة، السياسات، التوثيق، الملفات الرئيسية، النسخ الإحتياطي، ترابط وتكافؤ فريق العمل، الأمن (بخلاف إمكانية الدخول) ، الإستعانة بمصادر خارجية، العمليات).

الدراسات السابقة لم تتناول بشكل واضح تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP علي ممارسات إدارة الأرباح، لذا يمكن صياغة فروض البحث كما يلى:

الفرض الأول : "لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة".

الفرض الثاني : "لا يوجد أثر جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة".

الفرض الثالث : "لا يوجد أثر جوهري لنظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة".

الفرض الرابع : "لا يوجد أثر جوهري لضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة".

٩- منهجية البحث :

تعرض منهجية البحث للدراسة التطبيقية لمجتمع البحث وتحديد متغيرات البحث وطرق قياسها وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات والمعلومات.

٩-١ مجتمع البحث :

يتكون مجتمع البحث من الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية فى قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية بواقع عدد (٨) شركات مدرجة لكل قطاع بإجمالى عدد (١٦) شركة وذلك في الفترة من عام ٢٠١٥ وحتى عام ٢٠٢٠ بواقع (٩٦) مشاهدة، ، وقد تم إختيار العينة طبقًا لتوافر الشروط التالية:

– إستمرار قيد وتداول أسهم الشركات محل الدراسة في سوق الأوراق المالية المصري لمدة ست سنوات خلال الفترة من عام ٢٠١٥م إلي عام ٢٠٢٠م لإمكانية الحصول علي البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة.

– توافر التقارير المالية الخاصة بالشركات خلال الخمس سنوات فترة الدراسة من عام ٢٠١٥م إلي عام ٢٠٢٠م.

– تقوم بعض هذه الشركات بتطبيق نظم ERP.

– تقوم بعض هذه الشركات بالتعامل مع مكتب مراجعة من المكاتب الكبري Big4.

٩-٢ متغيرات الدراسة وطرق قياسها :

المتغير المستقل (X): ضعف الرقابة الداخلية

المتغير التابع (Y): ممارسات إدارة الأرباح

المتغير الوسيط (Z): نظم ERP

المتغيرات الرقابية (C) :

والجدول رقم (١) يوضح متغيرات الدراسة وطرق قياسها :

جدول رقم (1) متغيرات الدراسة وطرق قياسها

الرمز	المتغير	طريقة القياس
X	ضعف الرقابة الداخلية	متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان تقرير المراجع سلبيًا (وجود أوجه ضعف جوهرية فى الرقابة الداخلية) أو القيمة صفر بخلاف ذلك (لا توجد أوجه ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية)
Y	ممارسات إدارة الأرباح	يأخذ القيمة (١) للشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح أو القيمة صفر للشركات التي تمارس إدارة الأرباح
Z	نظم ERP	يأخذ القيمة (١) للشركات التي تطبق نظمERP أو القيمة صفر للشركات التي لا تطبق نظم ERP
C1	حجم الشركة (Size)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول
C2	الرافعة المالية (Lev)	إجمالي الإلتزامات/إجمالي الأصول
C3	معدل النمو (Growth)	[إجمالي الأصول في السنة (t) – إجمالي الأصول في السنة (t−1)] / إجمالي الأصول في السنة (t−1)
C4	نسبة التغير في الإيرادات (rev)	[الإيرادات في السنة (t) – الإيرادات في السنة (t−1)] / الإيرادات في السنة (t−1)
C5	حجم مكتب المراجعة	متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجعة من المكاتب الكبري أو صفر بخلاف ذلك
C6	تقلب المبيعات	الإنحراف المعياري للمبيعات علي مدي الخمس سنوات الماضية
C7	تقلب التدفقات النقدية	الإنحراف المعياري للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية على مدي السنوات الخمس الماضية
C8	معدل دوران الأصول	إجمالي الإيرادات / متوسط إجمالي الأصول
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية OCF	التدفقات النقدية التشغيلية / إجمالي الأصول
C10	معدل العائد علي الأصول ROA	صافي الربح / متوسط إجمالي الأصول

٩-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

إعتمد البحث فى إختبار مدى صحة فروضه والإجابة عن تساؤلاته على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك بإستخدام حزم البرامج الإحصائية المتقدمة SPSS على النحو التالى:

١- إختبار كولموجروف سميرنوف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test:

لإختبار مدى تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، وإختيار الإختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة.

٢- **تحليل إرتباط سبيرمان Spearman Correlation:** لتحديد إتجاه وقوة العلاقة بين المتغير المستقل (ضعف الرقابة الداخلية) والمتغير الوسيط (نظم ERP) والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح).

٣- **تحليل الإرتباط المتعدد Multiple Correlation Analysis:** يعتبر أسلوب تحليل الإرتباط المتعدد من أساليب التحليل الإحصائي التي تتعامل مع المتغيرات المتعددة، وغالبًا يتم إستخدام هذا الأسلوب بهدف الكشف عن نوع وقوة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، حيث يستخدم تحليل الإرتباط المتعدد بهدف تحديد قوة العلاقة بين المتغيرات.

٤- **نموذج الإنحدار اللوجستي Logistic Regression Model:** ثنائي الإستجابة مع المتغيرات التابعة الثنائية للتخلص من المشاكل الإحصائية المصاحبة لطريقة المربعات الصغري ولإجتيازه إختبارات الإرتباط الذاتي والتعدد الخطي وعدم تجانس التباين.

٥- **الإختبارات الإحصائية لفروض الدراسة:** إشتملت الإختبارات الإحصائية لفروض الدراسة علي إختبار F-test لإختبار معنوية النموذج ككل، واختبار T-test لاختبار معنوية كل متغير على حدة، كما تم إستخدام (VIF Variance Inflation Factor)، وأيضًا إختبار (Tolerance) وذلك بهدف إكتشاف مدي وجود مشكلة التداخل الخطي في النموذج. كما تعتبر هذه الإختبارات جميعها مصاحبة لأساليب التحليل التي تقرر إستخدامها والمتوفرة في حزمة الأساليب الإحصائية SPSS.

٦- **التحليل الوصفي للبيانات Descriptive Analysis:** لتحديد خصائص عينة الدراسة من خلال الوسط الحسابى والإنحراف المعيارى وذلك بهدف رصد سلوك بيانات الدراسة.

٧- **تحليل المسار Path Analysis:** بإستخدام تحليل المسارات الهيكلية AMOS (Ver. 22) وهو أسلوب ينظم الإرتباطات المتداخلة بين مجموعة من المتغيرات في صورة قياسية بحيث يتم في شكل نماذج سببية (السبب والنتيجة) لهذه المتغيرات وتم إستخدامه في البحث للتحقق من الفرض الرابع "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP كمتغير وسيط في الشركات محل الدراسة ".

١٠- نتائج التحليل الإحصائى للبيانات والمعلومات :

١٠-١ إختبار صلاحية البيانات بالحالة الإفتراضية للتحليل الإحصائي: لمعرفة مدي صلاحية البيانات محل الدراسة للتحليل الإحصائي تم إختبار مدي تبعية المتغيرات للتوزيع الطبيعي، ومن ثم إختبار مدي وجود مشكلة التداخل الخطي في النموذج الخاص بالدراسة، ثم إختبار مدي وجود مشكلة الإرتباط الذاتي والتي تؤثر علي دقة نتائج نموذج الدراسة، وهو ما يمكن توضيحه كما يلي:

١٠-١-١ إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات البحث Normal-Distribution Test:

لفحص مدي تبعية البيانات المستخدمة في البحث للتوزيع الطبيعي إعتمد البحث علي إختبار (Kolmogorov-Smirnov) ضمن حزمة برنامج (SPSS) وذلك بالنسبة للمتغيرات المتصلة فقط والمتمثلة في حجم الشركة، معدل النمو، معدل دوران الأصول، معدل التدفقات النقدية التشغيلية، معدل العائد علي الأصول. أما بالنسبة للمتغيرات الوهمية فهي ذات قيم ثنائية التوزيع لذا لا تخضع لشروط التوزيع الطبيعي. حيث تتبع المتغيرات التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معنوية الإختبار (.Sig) أكبر من ٠.٠٥ (خواجة وبشير، ٢٠٠٣؛ بالانت، ٢٠٠٦). ويمكن توضيح مدي تبعية تلك المتغيرات للتوزيع الطبيعي في قطاع العقارات من خلال الجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢) نتائج إختبار(Kolmogorov-Smirnov) للتوزيع الطبيعي لبيانات البحث

رمز المتغير	المتغير	الإحصائية	المعنوية
C1	حجم الشركة	0.187	.000
C3	معدل النمو	0.339	.000
C8	معدل دوران الأصول	0.255	.000
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	0.152	.000
C10	معدل العائد علي الأصول	0.278	.000

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات البحث)

إتضح من فحص نتائج الجدول رقم (٢) أن قيمة مستوى المعنوية لجميع متغيرات البحث أقل من (0.05) وهو ما يدل علي عدم إقتراب المتغيرات المتصلة من التوزيع الطبيعي. ولذلك سوف يتم الإعتماد على الإختبارات اللامعلمية عند إختبار صحة فروض البحث.

١٠-١-٢ إختبار التداخل الخطي Multicollinearity Test:

يتم إجراء إختبار التداخل الخطي لفحص مدي وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة، حيث تؤدي هذه المشكلة إلي ضعف النموذج في تفسير الأثر علي المتغير التابع، ويتم إجراء هذا الإختبار بتحديد قيمة تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) وقيمة التباين المسموح به Tolerance بإستخدام مقياس Collinearity Diagnostics، وتكون مشكلة التداخل الخطي ليست موجودة بنموذج الدراسة إذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من ١٠ (أمين، ٢٠١٣)، وقيمة التباين المسموح به أكبر من ٠.٠١ (O'Brien, 2007). ويمكن توضيح مدي وجود مشكلة التداخل الخطي من خلال الجدول رقم (٣)

جدول رقم (٣) نتائج إختبارالتداخل الخطي لبيانات البحث

رمز المتغير	المتغير	تضخم التباين	التباين المسموح به

X	ضعف الرقابة الداخلية	1.118	0.894
C1	حجم الشركة	1.483	0.674
C3	معدل النمو	1.121	0.892
C5	حجم مكتب المراجعة	1.201	0.833
C8	معدل دوران الأصول	1.522	0.657
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	1.113	0.898
C10	معدل العائد علي الأصول	1.279	0.782
Z	ERP	1.486	0.673

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات البحث)

يتضح من الجدول السابق أن قيم تضخم التباين لضعف الرقابة الداخلية ونظم ERP والمتغيرات الحاكمة أقل من (١٠)، وقيم التباين المسموح به أكبر من (٠.٠٥) مما يدل علي عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر علي ممارسات إدارة الأرباح.

١٠-١-٣ إختبار الإرتباط الذاتي Autocorrelation Test:

يتم إجراء إختبار الإرتباط الذاتى للتأكد من مدي خلو النموذج من مشكلة الإرتباط الذاتي حيث تؤدى هذه المشكلة إلى أثر غير حقيقى للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، لذا يتم إجراء إختبار Durbin Watson Test (D-W) فإذا كانت قيمته تتراوح بين (١.٥: ٢.٥) فهذا يدل علي خلو النموذج من مشكلة الإرتباط الذاتي والتي تؤثر علي دقة نتائج نموذج الدراسة (Basheer, 2003). وقد ظهرت نتائج قيمة (D-W) كما يلي (١.٨٣١)، وهي بذلك تقع ضمن المدي الملائم (١.٥: ٢.٥) وهو ما يدل علي عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتي.

١٠-٢ الخصائص الإحصائية الوصفية لمتغيرات البحث: لعمل التحليل الوصفي إعتمد البحث علي تقسيم متغيرات البحث إلي متغيرات متصلة ومتغيرات منفصلة من خلال الجدولين رقم (٤)، (٥) كما يلي:

١٠-٢-١ المتغيرات المتصلة : وتتمثل المتغيرات المتصلة للبحث في حجم الشركة، الرافعة المالية، معدل النمو، معدل دوران الأصول، معدل التدفقات النقدية التشغيلية، معدل العائد علي الأصول. ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات من خلال الجدول رقم (٤)

جدول رقم (٤) التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة

رمز المتغير	المتغير	القطاع	شركات تطبق ERP				شركات لا تطبق ERP			
			المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلي قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلي قيمة
C1	حجم الشركة	قطاع العقارات	23.294	1.159	21.426	25.29	20.95	1.604	19.049	24.228
		قطاع	19.7	1.411	18.207	23.456	19.812	0.739	18.56	20.711

رمز المتغير	المتغير	القطاع	شركات تطبق ERP				شركات لا تطبق ERP			
			المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلي قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلي قيمة
		الرعاية الصحية								
		الإجمالي	21.497	2.22	18.207	25.29	20.381	1.363	18.56	24.228
C2	الرافعة المالية	قطاع العقارات	0.607	0.23	0.003	0.816	2.763	11.434	0.057	56.429
		قطاع الرعاية الصحية	0.565	0.467	0.055	2.539	0.546	0.264	0.003	0.816
		الإجمالي	0.586	0.364	0.003	2.539	1.655	8.079	0.003	56.429
C3	معدل النمو	قطاع العقارات	0.644	2.223	−0.776	10.895	0.086	0.509	−0.659	1.943
		قطاع الرعاية الصحية	0.547	2.369	−0.898	11.159	−0.105	0.225	−0.659	0.092
		الإجمالي	0.595	2.273	−0.898	11.159	−0.009	0.401	−0.659	1.943
C8	معدل دوران الأصول	قطاع العقارات	0.144	0.103	0.011	0.328	0.153	0.091	0.014	0.316
		قطاع الرعاية الصحية	0.575	0.479	0.011	1.783	0.192	0.177	0.019	0.827
		الإجمالي	0.36	0.406	0.011	1.783	0.172	0.14	0.014	0.827
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	قطاع العقارات	0.001	0.079	−0.218	0.244	0.041	0.061	−0.065	0.208
		قطاع الرعاية الصحية	0.06	0.094	−0.103	0.262	−.0004	0.082	−0.218	0.244
		الإجمالي	0.03	0.091	−0.218	0.262	0.02	0.074	−0.218	0.244
C10	معدل العائد علي الأصول	قطاع العقارات	0.068	0.057	0.008	0.182	0.125	0.268	0.001	1.343
		قطاع الرعاية الصحية	0.058	0.06	−0.057	0.18	0.07	0.054	0.008	0.182
		الإجمالي	0.063	0.058	−0.057	0.182	0.098	0.194	0.001	1.343

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

فيما يخص قطاع العقارات، يتضح من الجدول رقم (٤) وجود إرتفاع طفيف في متوسط حجم الشركات التي تطبق نظم ERP عن متوسط حجم الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ (23.294، 20.95) علي التوالي وبمقارنته بالدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض

الدراسات السابقة مثل دراسة (Ji, et al., 2017) حيث بلغ متوسط حجم الشركات (22.5) ، كما لوحظ وجود إختلاف بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة مثل دراسة Ittonen (2010) حيث بلغ حجم الشركات بها (6.86) ، ودراسة Ashbaugh-Skaife, et al. (2009) حيث بلغ حجم الشركات بها (5.94). وقد بلغت أعلي قيمة له (25.29) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (21.426)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (24.228) وأقل قيمة (19.049).

كما لوحظ إنخفاض متوسط الرافعة المالية في الشركات التي تطبق نظم ERP عن متوسط الرافعة المالية في الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (607.، 2.763) وهو ما يدل علي كفاية مصادر التمويل الداخلية وإنخفاض إعتماد الشركات التي تطبق نظم ERP علي الديون في تلبية إحتياجاتها التمويلية وذلك مقارنة بالشركات التي لا تطبق نظم ERP. وبمقارنة متوسط الرافعة المالية مع الدراسات السابقة لوحظ أن متوسط الرافعة المالية في الشركات التي لا تطبق نظم ERP أعلي أيضًا منه في بعض الدراسات مثل دراسة Sun (2016) حيث بلغ (78.)، ودراسة Feng, et al. (2009) حيث بلغ (62.) ، وفي دراسة (Ashbaugh-Skaife, et al. 2009) بلغ متوسط الرافعة المالية (1.99). وقد بلغت أعلي قيمة لها (0.816) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.003)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (56.429) وأقل قيمة (0.057).

وكذلك لوحظ إرتفاع متوسط معدل النمو في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.644،0.086). وقد بلغت أعلي قيمة لها (10.895) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.776-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (1.943) وأقل قيمة (0.659-).

كما لوحظ وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل دوران الأصول (كفاءة العمليات) في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.153،0.144)، مما يشير إلي وجود تأثير إيجابي لتطبيق نظم ERP علي كفاءة العمليات في شركات قطاع العقارات. وقد بلغت أعلي قيمة له (0.328) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.011)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.316) وأقل قيمة (0.014).

وكذلك لوحظ وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.001،0.041). وقد بلغت أعلي قيمة له (0.244) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.218-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.208) وأقل قيمة (0.065-).

وكذلك وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل العائد علي الأصول في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.068،0.125). وقد بلغت أعلي قيمة له (0.182) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.008)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (1.343) وأقل قيمة (0.001).

وفيما يخص قطاع الرعاية الصحية والأدوية، يتضح من الجدول رقم (٤) إنخفاض في متوسط حجم الشركات التي تطبق نظم ERP عن متوسط حجم الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (19.7، 19.812) علي عكس قطاع العقارات، وبمقارنته بالدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض الدراسات السابقة مثل دراسة Ji, et al. (2017) حيث بلغ متوسط حجم الشركات (22.5) ، كما لوحظ وجود إختلاف بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة مثل دراسة Ittonen (2010) حيث بلغ حجم الشركات بها (6.86) ، ودراسة (Ashbaugh-Skaife, et al. 2009) حيث بلغ حجم الشركات بها (5.94). وقد بلغت أعلي قيمة له (23.456) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (18.207)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (20.711) وأقل قيمة (18.56).

كما لوحظ إرتفاع متوسط الرافعة المالية في الشركات التي تطبق نظم ERP بشكل طفيف جدًا عن متوسط الرافعة المالية في الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.565، 0.546) علي عكس قطاع العقارات، وبمقارنة متوسط الرافعة المالية مع الدراسات السابقة لوحظ أن متوسط الرافعة المالية في الشركات محل الدراسة أقل منه في بعض الدراسات مثل دراسة (Sun 2016) حيث بلغ (.78)، ودراسة Feng, et al. (2009) حيث بلغ (.62) ، وأيضًا في دراسة Ashbaugh-Skaife, et al. (2009) بلغ (1.99). وقد بلغت أعلي قيمة لها (2.539) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.055)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.816) وأقل قيمة (0.003).

وكذلك لوحظ إرتفاع متوسط معدل النمو في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.547،0.105-) وهو مقارب لقطاع العقارات. وقد بلغت أعلي قيمة لها (11.159) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.898-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.092) وأقل قيمة (0.659-).

كما لوحظ وجود إرتفاع في متوسط معدل دوران الأصول (كفاءة العمليات) في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.575،0.192)، مما يشير إلي وجود تأثير سلبي لتطبيق نظم ERP علي كفاءة العمليات في شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية علي عكس قطاع العقارات. وقد بلغت أعلي قيمة له (1.783) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.011)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.827) وأقل قيمة (0.019).

وكذلك لوحظ وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.06،-0.0004). وقد بلغت أعلي قيمة له (0.262) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (-0.103)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.244) وأقل قيمة (-0.218).

وكذلك وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل العائد علي الأصول في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.058،0.07). وقد بلغت أعلي قيمة له (0.18) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.057-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.182) وأقل قيمة (0.008).

فيما يخص إجمالي القطاعين، يتضح من الجدول رقم (٤) إنخفاض في متوسط حجم الشركات التي تطبق نظم ERP عن متوسط حجم الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (21.497، 20.381)، وبمقارنته بالدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض الدراسات السابقة مثل دراسة Ji, et al. (2017) حيث بلغ متوسط حجم الشركات (22.5) ، كما لوحظ وجود إختلاف بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة مثل دراسة Ittonen (2010) حيث بلغ حجم الشركات بها (6.86) ، ودراسة Ashbaugh-Skaife, et al. (2009) حيث بلغ حجم الشركات بها (5.94). وقد بلغت أعلي قيمة له (25.29) في الشركات التي تطبق نظم

ERP وأقل قيمة (18.207)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (24.228) وأقل قيمة (18.56).

كما لوحظ إرتفاع متوسط الرافعة المالية في الشركات التي تطبق نظم ERP بشكل طفيف جدًا عن متوسط الرافعة المالية في الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.586، 1.655) علي عكس قطاع العقارات، وبمقارنة متوسط الرافعة المالية مع الدراسات السابقة لوحظ أن متوسط الرافعة المالية في الشركات محل الدراسة أقل منه في بعض الدراسات مثل دراسة (Sun 2016) حيث بلغ (.78)، ودراسة (2009) .Feng, et al حيث بلغ (.62) ، وأيضًا في دراسة (2009) .Ashbaugh-Skaife, et al بلغ (1.99). وقد بلغت أعلي قيمة لها (2.539) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.003)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (56.429) وأقل قيمة (0.003).

وكذلك لوحظ إرتفاع متوسط معدل النمو في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.595،0.009-). وقد بلغت أعلي قيمة لها (11.159) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.898-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (1.943) وأقل قيمة (0.659-).

كما لوحظ وجود إرتفاع في متوسط معدل دوران الأصول (كفاءة العمليات) في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.36،0.172)، مما يشير إلي وجود تأثير سلبي لتطبيق نظم ERP علي كفاءة العمليات في شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية. وقد بلغت أعلي قيمة له (1.783) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.011)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.827) وأقل قيمة (0.014).

وكذلك لوحظ وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل التدفقات النقدية التشغيلية في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.03،0.02). وقد بلغت أعلي قيمة له (0.262) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.218-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (0.244) وأقل قيمة (-0.218).

وكذلك وجود إنخفاض طفيف في متوسط معدل العائد علي الأصول في الشركات التي تطبق نظم ERP عن الشركات التي لا تطبق نظم ERP حيث بلغ علي التوالي (0.063،0.098). وقد بلغت أعلي قيمة له (0.182) في الشركات التي تطبق نظم ERP وأقل قيمة (0.057-)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فكانت أعلي قيمة بها (1.343) وأقل قيمة (0.001).

ومما سبق يتضح إرتفاع المتوسط لجميع متغيرات قطاع العقارات (القطاع الأول) عن قطاع الرعاية الصحية والأدوية (القطاع الثاني)، فيما عدا متغير **معدل دوران الأصول** كان متوسط قطاع الرعاية الصحية والأدوية أعلى حيث بلغ (0.575) مقارنة بمتوسط قطاع العقارات حيث بلغ (0.144) وذلك في الشركات التي تطبق نظم ERP أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP بلغ متوسط قطاع الرعاية الصحية والأدوية (0.192) مقارنة بمتوسط قطاع العقارات حيث بلغ (0.153)، وأيضًا **معدل التدفقات النقدية التشغيلية** حيث كان متوسط قطاع الرعاية الصحية والأدوية أعلى حيث بلغ (0.06) مقارنة بمتوسط قطاع العقارات حيث بلغ (0.001) وذلك في الشركات التي تطبق نظم ERP وعلي العكس في الشركات التي لا تطبق نظم ERP كان المتوسط في قطاع العقارات مرتفع عن قطاع الرعاية الصحية والأدوية حيث بلغ متوسط قطاع العقارات (0.041) مقارنة بمتوسط قطاع الرعاية الصحية والأدوية حيث بلغ (0004.-).

١٠-٢-٢ المتغيرات المنفصلة Dummy Variables

وتتمثل المتغيرات المنفصلة للدراسة في المتغيرات الوهمية التي يتم التعبير عنها بالقيمتين (واحد) أو (صفر)، وهذه المتغيرات هي **ضعف الرقابة الداخلية، حجم مكتب المراجعة، نظم ERP، ممارسات إدارة الأرباح**، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات في قطاع العقارات من خلال الجدول رقم (٥)

جدول رقم (٥) التحليل الوصفي للمتغيرات المنفصلة

رمز	المتغير	القطاع	شركات تطبق ERP				شركات لا تطبق ERP			
			مشاهدات محققة (1)		مشاهدات غير محققة (0)		مشاهدات محققة (1)		مشاهدات غير محققة (0)	
			تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
X	ضعف الرقابة الداخلية	قطاع العقارات	12	50%	12	50%	6	25%	18	75%
		قطاع الرعاية الصحية	5	21%	19	79%	8	33%	16	67%
		الإجمالي	17	35%	31	65%	14	29%	34	71%
C5	حجم مكتب المراجعة	قطاع العقارات	18	%75	6	25%	16	67%	8	33%
		قطاع الرعاية الصحية	13	%54	11	46%	15	62.5%	9	37.5%
		الإجمالي	31	%65	17	35%	31	65%	17	35%
Z	نظم ERP	قطاع العقارات	24	100%	0	0%	0	0%	24	100%

		قطاع الرعاية الصحية	24	100%	0	0%	24	0%	100%
		الإجمالي	48	100%	0	0%	48	0%	100%
٢	ممارسات إدارة الأرباح	قطاع العقارات	10	42%	14	58%	6	75%	25%
		قطاع الرعاية الصحية	14	58%	10	42%	4	83%	17%
		الإجمالي	24	50%	24	50%	10	79%	21%

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

فيما يخص قطاع العقارات، بإستقراء نتائج الجدول رقم (٥) لوحظ أن نسبة الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية من الشركات التي تطبق نظم ERP (50%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات متحفظ (12) مشاهدة من إجمالي (24) مشاهدة، كما بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات نظيف (12) مشاهدة بنسبة (50%)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فبلغت نسبة الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية (25%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات متحفظ (6) مشاهدة من إجمالي (24) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات نظيف (18) مشاهدة بنسبة (75%). وبمقارنة نسبة ضعف الرقابة الداخلية للدراسة الحالية بالدراسات السابقة لوحظ إرتفاع نسبة ضعف الرقابة الداخلية في الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة حيث بلغت نسبة ضعف الرقابة الداخلية (16.4%) في دراسة Chan, et al. (2007)، وبلغت (18.4%) في دراسة Sun (2016). مما يشير إلي إرتفاع نسبة ضعف الرقابة الداخلية في الشركات محل الدراسة.

كما لوحظ أن مكاتب المراجعة الكبري تراجع حسابات عدد (18) من الشركات التي تطبق نظم ERP بنسبة (75%)، وتراجع أيضًا عدد (16) من الشركات التي لا تطبق نظم ERP بنسبة (67%). أيضًا لوحظ أن عدد المشاهدات في الشركات التي تطبق نظم ERP يتساوي مع عدد المشاهدات في الشركات التي لا تطبق نظم ERP، حيث بلغ عدد المشاهدات (24) مشاهدة بنسبة (100%) للشركات التي تطبق نظم ERP ومثلهم للشركات التي لا تطبق نظم ERP. كذلك لوحظ أن عدد المشاهدات للشركات التي تمارس إدارة الأرباح من الشركات التي تطبق نظم ERP (10) بنسبة (42%)، أما الشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح بلغ عدد مشاهداتها (14) بنسبة (58%). بينما بلغ عدد المشاهدات للشركات التي تمارس إدارة الأرباح من الشركات التي لا تطبق نظم ERP (18) بنسبة (75%)، أما الشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح بلغ عدد مشاهداتها

(6) بنسبة (25%). مما يشير إلي أن الشركات التي تطبق نظم ERP في قطاع العقارات تمارس إدارة الأرباح بنسبة أقل من الشركات التي لا تطبق نظم ERP.

فيما يخص قطاع الرعاية الصحية والأدوية، بإستقراء نتائج الجدول رقم (٥) لوحظ أن الشركات التي تطبق نظم ERP تعاني من ضعف طفيف في الرقابة الداخلية حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات متحفظ (5) مشاهدة من إجمالي (24) مشاهدة بنسبة (21%)، كما بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات نظيف (19) مشاهدة بنسبة (79%)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فبلغت نسبة الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية (33%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات متحفظ (8) مشاهدة من إجمالي (24) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات نظيف (16) مشاهدة بنسبة (67%). وبمقارنة نسبة ضعف الرقابة الداخلية للدراسة الحالية بالدراسات السابقة لوحظ إرتفاع نسبة ضعف الرقابة الداخلية للدراسة الحالية عن الدراسات السابقة حيث بلغت نسبة ضعف الرقابة الداخلية (16.4%) في دراسة (2007) .Chan, et al، وبلغت (18.4%) في دراسة (2016) Sun. وهو ما يتفق مع قطاع العقارات.

كما لوحظ أن مكاتب المراجعة الكبري تراجع حسابات عدد (13) من الشركات التي تطبق نظم ERP بنسبة (54%)، وتراجع أيضًا عدد (15) من الشركات التي لا تطبق نظم ERP بنسبة (62.5%). بينما بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مراجعة التقارير المالية بواسطة مكاتب المراجعة الأخري (11) مشاهدة بنسبة (46%) للشركات التي تطبق نظم ERP و(9) مشاهدة بنسبة (37.5%) للشركات التي لا تطبق نظم ERP وتلك نتيجة مقاربة لقطاع العقارات.

أيضًا لوحظ أن عدد المشاهدات في الشركات التي تطبق نظم ERP يتساوي مع عدد المشاهدات في الشركات التي لا تطبق نظم ERP، حيث بلغ عدد المشاهدات (24) مشاهدة بنسبة (100%) للشركات التي تطبق نظم ERP ومثلهم للشركات التي لا تطبق نظم ERP وهو ما يتفق مع قطاع العقارات.

كذلك لوحظ أن المشاهدات المحققة (1) تدل علي ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بينما تشير المشاهدات الغير محققة (0) إلي عدم ممارسة الشركة لإدارة الأرباح حيث بلغ عدد المشاهدات للشركات التي تمارس إدارة الأرباح من الشركات التي تطبق نظم ERP (14) بنسبة (58%)، أما الشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح بلغ عدد مشاهداتها (10) بنسبة (42%) وهو ما يتفق مع

قطاع العقارات. بينما بلغ عدد المشاهدات للشركات التي تمارس إدارة الأرباح من الشركات التي لا تطبق نظم ERP (20) بنسبة (83%)، أما الشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح بلغ عدد مشاهداتها (4) بنسبة (17%) وكانت تلك النسبة متقاربة مع قطاع العقارات.

فيما يخص إجمالي القطاعين، بإستقراء نتائج الجدول رقم (٥) لوحظ أن الشركات التي تطبق نظم ERP تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات متحفظ (17) مشاهدة من إجمالي (48) مشاهدة بنسبة (35%)، كما بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات نظيف (31) مشاهدة بنسبة (65%)، أما الشركات التي لا تطبق نظم ERP فبلغت نسبة الشركات التي تعاني من ضعف في الرقابة الداخلية (29%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات متحفظ (14) مشاهدة من إجمالي (48) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع حسابات نظيف (34) مشاهدة بنسبة (71%) وبمقارنة نسبة ضعف الرقابة الداخلية للدراسة الحالية بالدراسات السابقة لوحظ إرتفاع نسبة ضعف الرقابة الداخلية للدراسة الحالية عن الدراسات السابقة حيث بلغت نسبة ضعف الرقابة الداخلية (16.4%) في دراسة Chan, et al. (2007)، وبلغت (18.4%) في دراسة Sun (2016).

كما لوحظ أن مكاتب المراجعة الكبري تراجع حسابات عدد (31) من الشركات التي تطبق نظم ERP بنسبة (65%) ، وتراجع أيضًا عدد (31) من الشركات التي لا تطبق نظم ERP بنسبة (65%). بينما بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مراجعة التقارير المالية بواسطة مكاتب المراجعة الأخري (17) مشاهدة بنسبة (35%) للشركات التي تطبق نظم ERP وأيضًا (17) مشاهدة بنسبة (35%) للشركات التي لا تطبق نظم ERP.

أيضًا لوحظ أن عدد المشاهدات في الشركات التي تطبق نظم ERP يتساوي مع عدد المشاهدات في الشركات التي لا تطبق نظم ERP، حيث بلغ عدد المشاهدات (48) مشاهدة بنسبة (100%) للشركات التي تطبق نظم ERP ومثلهم للشركات التي لا تطبق نظم ERP.

كذلك لوحظ أن المشاهدات المحققة (1) تدل علي ممارسة الشركة لإدارة الأرباح بينما تشير المشاهدات الغير محققة (0) إلي عدم ممارسة الشركة لإدارة الأرباح حيث بلغ عدد المشاهدات للشركات التي تمارس إدارة الأرباح من الشركات التي تطبق نظم ERP (24) بنسبة (50%)، أما الشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح بلغ عدد مشاهداتها (24) بنسبة (50%). بينما بلغ عدد

المشاهدات للشركات التي تمارس إدارة الأرباح من الشركات التي لا تطبق نظم ERP (38) بنسبة (79%)، أما الشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح بلغ عدد مشاهداتها (10) بنسبة (21%).

ويتضح مما سبق أن أعلي نسبة لضعف الرقابة الداخلية في الشركات التي تطبق نظم ERP كانت في قطاع العقارات حيث بلغت (50%)، أما في الشركات التي لا تطبق نظم ERP كانت أعلي نسبة في قطاع الرعاية الصحية والأدوية حيث بلغت (33%). وكانت مكاتب المراجعة الكبري تراجع أكبر عدد شركات تطبق نظم ERP في قطاع العقارات بنسبة (75%)، وأيضًا في الشركات التي لا تطبق نظم ERP كانت أعلي نسبة في قطاع العقارات حيث بلغت (67%)، علي الرغم من أن النسبة كانت متقاربة مع باقي القطاعات. بينما تساوت النسبة فيما يخص متغير نظم ERP في كل القطاعات بالنسبة للشركات التي تطبق نظم ERP والشركات التي لا تطبقها حيث كانت النسبة (100%). بينما كانت أعلي نسبة للشركات التي يوجد بها ممارسات إدارة الأرباح وتطبق نظم ERP في قطاع العقارات بنسبة (58%)، وأيضًا كانت أعلي نسبة للشركات التي يوجد بها ممارسات إدارة الأرباح بينما لا تطبق نظم ERP في قطاع العقارات بنسبة (25%).

١١- إختبارات فروض البحث :

١١-١ إختبار مدي وجود علاقة إرتباط بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

لإختبار مدي صحة الفرض الأول القائل بأنه "**لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح**"، اعتمدت الدراسة علي أسلوب تحليل إرتباط سبيرمان لأن متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي ، ويوضح الجدول رقم (٦) قيم الإرتباط والمساهمة النسبية للعلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح كما يلي:

جدول رقم (٦) قيم الإرتباط بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح

رمز المتغير	المتغير	ممارسات إدارة الأرباح (Y)	
		معامل الإرتباط	مستوي المعنوية
X	ضعف الرقابة الداخلية	.279**	0.006
C1	حجم الشركة	-.262**	0.010
C3	معدل النمو	-.287**	0.005
C5	حجم مكتب المراجعة	0.101	0.326

C8	معدل دوران الأصول	−0.182	0.075
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	0.200	0.051
C10	معدل العائد علي الأصول	−0.106	0.304
Z	نظم ERP	−.305**	0.003

**** إرتباط معنوي عند مستوي ١% * إرتباط معنوي عند مستوي ٥%**

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

بإستقراء نتائج الجدول رقم (٦) لوحظ وجود علاقة إرتباط طردية معنوية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة ERP وممارسات إدارة الأرباح بمعامل إرتباط (.279) ، وقد ترجع علاقة الإرتباط الطردية بين ضعف الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح إلي أن ضعف الرقابة الداخلية من الممكن أن يؤدي إلي حدوث أخطاء متعمدة أو غير متعمدة في التقديرات المحاسبية ويسهل علي المديرين ممارسة إدارة الأرباح

كما لوحظ وجود علاقة إرتباط عكسية معنوية بين (حجم الشركة، معدل النمو، نظم ERP) وممارسات إدارة الأرباح بمعاملات إرتباط (.262−، .287−، .305−) علي التوالي، وقد يرجع وجود العلاقة العكسية بين حجم الشركة و ممارسات إدارة الأرباح إلي أن الشركات كبيرة الحجم لديها أصول كبيرة وإدارة قوية تمكنها من إختراق نظام الرقابة الداخلية وممارسة إدارة الأرباح بالإضافة إلي رغبتها تحسين أسعار الأسهم وتلبية توقعات المحللين الماليين عن الأرباح. أما فيما يختص بوجود علاقة عكسية بين معدل النمو وممارسات إدارة الأرباح فقد يرجع السبب إلي أن رقابة النمو كوسيلة للحفاظ علي النمو يمكن أن يمثل ضغطًا يدفع الشركات إلي ممارسة إدارة الأرباح. كما يرجع سبب وجود علاقة عكسية بين نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح إلي أن نظم ERP تتضمن علي نظام رقابة قوي وفعال مما يتسبب في تقييد قدرة المديرين علي القيام بممارسات إدارة الأرباح.

بينما لوحظ عدم وجود علاقة إرتباط معنوية بين (حجم مكتب المراجعة، معدل دوران الأصول، معدل التدفقات النقدية التشغيلية، معدل العائد علي الأصول) وممارسات إدارة الأرباح، وقد يرجع السبب في ذلك إلي إنخفاض معدل تغير تلك العوامل بالشركات قيد الدراسة.

مما سبق يتم رفض الفرض الأول القائل بأنه "لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح"، وقبول الفرض البديل وهو

" توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح"

١١-٢ إختبار أثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

لإختبار مدي صحة الفرض الثاني القائل بأنه "**لا يوجد أثر جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح**"، اعتمدت الدراسة علي أسلوب الإنحدار اللوجستي لتحديد مدي تأثير ضعف الرقابة الداخلية والعوامل الأخري علي ممارسات إدارة الأرباح بالشركات محل الدراسة، ويوضح الجدول رقم (٧) نتائج تحليل نموذج الإنحدار اللوجستي.

جدول رقم (٧) نتائج تحليل نموذج الإنحدار اللوجستي لأثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح

الرمز	المتغير	معامل الإنحدار	الخطأ المعياري	Wald	P-value
X	ضعف الرقابة الداخلية	1.592418	0.64076	2.49	0.012
C1	حجم الشركة	-0.614068	0.170461	-3.6	0.000
C3	معدل النمو	0.085887	0.140178	0.61	0.540
C5	حجم مكتب المراجعة	1.492882	0.626342	2.38	0.017
C8	معدل دوران الأصول	-2.034442	0.822245	-2.47	0.013
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	6.124613	3.436738	1.78	0.074
C10	معدل العائد علي الأصول	-1.447628	1.774076	-0.82	0.414
Wald =33.404889 Sig.=0.000		Constant =11.579556			Cox & Snell R Square = 0.267672

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول (٧) معنوية النموذج المستخدم ككل حيث قيمة Wald للنموذج ككل (33.40) ومستوي المعنوية (0.000). كما يؤكد أن النموذج المقدر يمثل البيانات تمثيلًا كاملًا ويدعم المعنوية الكاملة للنموذج حسب إختبار Hosmer-Lemeshow، والذي يقوم علي إختبار مربع كاي (X2)، وتبين أن التكرارات المشاهدة (الأصلية) والتكرارات المتوقعة (المقدرة) للمتغير التابع كانت متطابقة تمامًا Gujarati & Porter (2009). وبالإعتماد علي قيمة Wald لكل متغير إتضح أن أكثر المتغيرات أهمية في التأثير علي ممارسات إدارة الأرباح هو حجم الشركة، يليه ضعف الرقابة الداخلية، ثم معدل دوران الأصول، ثم حجم مكتب المراجعة، حيث كلما زادت

قيمة Wald دل ذلك علي أهمية المتغير. كما توضح النتائج قوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر علي ممارسات إدارة الأرباح.

وبالنسبة إلي ضعف الرقابة الداخلية فله أثر إيجابي معنوي علي ممارسات إدارة الأرباح وهو ما يعني أن ضعف الرقابة الداخلية قد يؤدي إلي وجود ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.012) ، أيضًا حجم مكتب المراجعة له أثر إيجابيً معنوي علي ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.017). بينما حجم الشركة له أثر سلبيً معنوي علي ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.000)، وكذلك معدل دوران الأصول له أثر سلبي معنوي علي ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.013). وفيما يتعلق بالقدرة التفسيرية للنموذج، والتي توضح نسبة تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع، يتبين أن المساهمة النسبية (Cox & Snell R Square) لها بلغت (26.8%) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر ما مقداره 26.8% من التغير في المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح). وبذلك تكون معادلة نموذج الإنحدار بقطاع العقارات كالتالي: (تظهر المتغيرات المؤثرة معنويًا Bold)

$$\mathbf{Y}=11.58+\mathbf{1.59X}-\mathbf{0.61C1}+0.09C3+\mathbf{1.49C5}-\mathbf{2.03C8}+6.12C9-1.45C10$$

وبالتالي يتم رفض الفرض الثاني القائل بأنه "**لا يوجد أثر جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح**" في قطاعي (العقارات، والرعاية الصحية والأدوية)، وقبول الفرض البديل "**يوجد أثر جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح**".

١١-٣ إختبار أثر نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

لإختبار مدي صحة الفرض الثالث القائل بأنه "**لا يوجد أثر جوهري لنظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح**"، اعتمدت الدراسة علي أسلوب الإنحدار اللوجستي لتحديد مدي تأثير نظم ERP والعوامل الأخري علي ممارسات إدارة الأرباح بالشركات محل الدراسة، ويوضح الجدول رقم (٨) نتائج تحليل نموذج الإنحدار اللوجستي.

جدول رقم (٨): نتائج تحليل نموذج الإنحدار اللوجستي لأثر نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح (Y)

الرمز	المتغير	معامل الإنحدار	الخطأ المعياري	Wald	P-value
C1	حجم الشركة	-.453	.17	-2.66	0.008
C3	معدل النمو	.06	.138	0.44	0.662

C5	حجم مكتب المراجعة	1.377	.589	2.34	0.019
C8	معدل دوران الأصول	−1.907	.94	−2.03	0.043
C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	4.898	3.222	1.52	0.128
C10	معدل العائد علي الأصول	−2.007	1.745	−1.15	0.250
Z	نظم ERP	−1.258	.529	−2.38	0.017
Wald =0.222 **Sig.**=0.001		**Constant** =10.707		**Cox & Snell R Square** = 0.222	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٨) معنوية النموذج المستخدم ككل حيث قيمة Wald للنموذج ككل (0.22) ومستوي المعنوية (0.001). كما يؤكد أن النموذج المقدر يمثل البيانات تمثيلًا كاملًا ويدعم المعنوية الكاملة للنموذج حسب إختبار Hosmer–Lemeshow، والذي يقوم علي إختبار مربع كاي (X2)، وتبين أن التكرارات المشاهدة (الأصلية) والتكرارات المتوقعة (المقدرة) للمتغير التابع كانت متطابقة تمامًا (2009) Gujarati & Porter. وبالإعتماد علي قيمة Wald لكل متغير إتضح أن أكثر المتغيرات أهمية في التأثير علي ممارسات إدارة الأرباح هو حجم الشركة، يليه نظم ERP، ثم حجم مكتب المراجعة، ثم معدل دوران الأصول، حيث كلما زادت قيمة Wald دل ذلك علي أهمية المتغير. كما توضح النتائج قوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر علي ممارسات إدارة الأرباح.

وبالنسبة إلي متغير نظم ERP فهو يؤثر سلبيًا علي ممارسات إدارة الأرباح مما يعني أن إستخدام نظم ERP في شركات قيد الدراسة يؤدي إلي الحد من ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.017). كما يؤثر كلا من حجم الشركة ومعدل دوران الأصول سلبيًا علي ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.008)، (0.043)علي التوالي، بينما يؤثر حجم مكتب المراجعة إيجابيًا علي ممارسات إدارة الأرباح بمستوي معنوية (0.019). وفيما يتعلق بالقدرة التفسيرية للنموذج والتي توضح نسبة تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع، يتبين أن المساهمة النسبية (Cox & Snell R Square) لها بلغت (22%) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر ما مقداره 22% من التغير في المتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح). وبذلك تكون معادلة نموذج الإنحدار بقطاع العقارات كالتالي: (تظهر المتغيرات المؤثرة معنويًا Bold)

$$\mathbf{Y}=10.707-\mathbf{2.66C1}+0.44C3+\mathbf{2.34C5}-\mathbf{2.03C8}+1.52C9-1.15C10-\mathbf{2.38Z}$$

وبالتالي يتم رفض الفرض الثالث القائل بأنه "**لا يوجد أثر جوهري لنظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح**"، وقبول الفرض البديل " **يوجد أثر جوهري لنظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح**".

١١-٤ إختبار أثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP كمتغير وسيط في الشركات محل الدراسة.

لإختبار مدي صحة الفرض الرابع القائل بأنه "**لا يوجد أثر جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في بيئة نظم ERP**"، اعتمدت الدراسة علي أسلوب تحليل المسار بإستخدام برنامج AMOS لتحديد مدي تأثير ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP كمتغير وسيط. ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج تحليل المسار بشركات قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية.

جدول رقم (٩):

نتائج نموذج AMOS لتأثير ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في بيئة نظم ERP

المتغيرات التابعة	المتغيرات المستقلة		معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	القيمة المحسوبة	مستوى المعنوية	التأثيرات المباشرة	التأثيرات غير المباشرة	التأثيرات الكلية
	الرمز	المتغير								
Z نظم ERP	x	ضعف الرقابة الداخلية	0.429	0.167	0.094	1.779	0.075	0.167	0	0.167
	C1	حجم الشركة		0.097	0.023	4.225	***	0.097	0	0.097
	C3	معدل النمو		0.024	0.027	0.899	0.368	0.024	0	0.024
	C5	حجم مكتب المراجعة		−0.016	0.092	−0.175	0.861	−0.016	0	−0.016
	C8	معدل دوران الأصول		0.628	0.139	4.508	***	0.628	0	0.628
	C9	معدل التدفقات النقدية التشغيلية		0.497	0.533	0.931	0.352	0.497	0	0.497
	C10	معدل العائد علي الأصول		−0.372	0.308	−1.21	0.226	−0.372	0	−0.372
Y ممارسات إدارة الأرباح	X	ضعف الرقابة الداخلية	0.434	0.292	0.087	3.336	***	0.292	−0.034	0.258
	C1	حجم الشركة		−0.087	0.023	−3.762	***	−0.087	−0.02	−0.106
	C3	معدل النمو		0.025	0.025	1.023	0.306	0.025	−0.005	0.02
	C5	حجم مكتب المراجعة		0.237	0.084	2.816	0.005	0.237	0.003	0.24
	C8	معدل دوران الأصول		−0.242	0.141	−1.72	0.085	−0.242	−0.126	−0.369
	C9	معدل		1.125	0.491	2.29	0.022	1.125	−0.1	1.026

		التدفقات النقدية التشغيلية		−0.185	0.285	−0.649	0.516	−0.185	0.075	−0.11
	C10	معدل العائد علي الأصول		−0.185	0.285	−0.649	0.516	−0.185	0.075	−0.11
	Z	نظم ERP		−0.201	0.094	−2.135	0.033	−0.201	0	−0.201

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

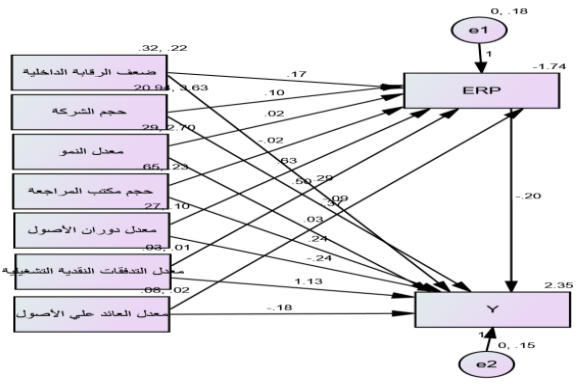
يوضح الجدول رقم (٩) أن نموذج الدراسة يحقق نسبة تفسير عالية لممارسات إدارة الأرباح بلغت (43%) حيث كانت قيمة معامل التحديد (0.434)، كما أن نظم ERP كمتغير وسيط تساهم في تفسير (43%) من التغير في ممارسات إدارة الأرباح حيث كانت قيمة معامل التحديد لنظم ERP مقاربة لقيمة معامل التحديد لممارسات إدارة الأرباح حيث بلغت (0.434). أيضًا يلاحظ وجود علاقة عكسية معنوية مباشرة بين نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح حيث بلغت قيمة معامل المسار لها (0.201−) بمستوي معنوية (0.033). ويعني وجود علاقة عكسية بين نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح أن نظم ERP تتضمن علي نظام رقابة قوي وفعال مما يؤدي إلي الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ويلاحظ من الجدول أنه توجد علاقة طردية معنوية بين كل من (حجم الشركة، معدل دوران الأصول) ونظم ERP وكانت معاملات المسار لهذه المتغيرات (0.097، 0.628) علي التوالي. بينما لا توجد علاقة معنوية بين كل من (ضعف الرقابة الداخلية، معدل النمو، حجم مكتب المراجعة، معدل التدفقات النقدية التشغيلية، معدل العائد علي الأصول) ونظم ERP.

وفيما يتعلق بالأثرغير المباشر لضعف الرقابة الداخلية والمتغيرات الرقابية علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP كمتغير وسيط، يتضح وجود أثر معنوي غير مباشر لكل من (ضعف الرقابة الداخلية، حجم الشركة، حجم مكتب المراجعة، معدل التدفقات النقدية التشغيلية) علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP كمتغير وسيط بمستوي معنوية (0.000، 0.000، 0.005، 0.022) علي التوالي. حيث تغير الأثر المباشر لهذه المتغيرات من (0.292، −0.087، 0.237، 1.125) علي التوالي إلي التأثيرات الكلية (0.258، 0.106−، 0.240، 1.026) علي التوالي.

ويرجع وجود تغير في الأثر الإيجابي بالزيادة في حجم مكتب المراجعة والأثر السلبي بالنقص في كل من (ضعف الرقابة الداخلية، حجم الشركة، معدل التدفقات النقدية التشغيلية) إلي وجود الإثر غير المباشر لنظم ERP كمتغير وسيط في العلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية وممارسات إدارة

الأرباح حيث بلغ (0.034−، 0.020−، 0.003، 0.100−) علي التوالي. أيضًا لوحظ عدم وجود أثر معنوي لكل من (معدل النمو، معدل دوران الأصول، معدل العائد علي الأصول) علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP كمتغير وسيط بقطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية. كما لوحظ وجود توافق بين ضعف الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح حيث أن أغلب معاملات الإنحدار ذات معنوية عالية مما يؤكد علي أن نظم ERP لها أثر علي العلاقة بين ضعف الرقابة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح بالشركات قيد الدراسة. حيث يفسر الأثر الوسيط العلاقة بشكل أدق.

ويوضح الشكل رقم (١) أثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في بيئة نظم ERP بقطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية بإستخدام برنامج AMOS



شكل (١) نموذج مقترح يوضح أثر ضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في ضوء نظم ERP

١٢- نتائج البحث :

١٢-١ نتائج الدراسة النظرية

فى ضوء الدراسة النظرية لهذا البحث، من خلال إستقراء الدراسات السابقة المتعلقة بأثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP على ممارسات إدارة الأرباح فقد خلص هذا البحث إلى مجموعة من النتائج وهى كالآتى :

١- الرقابة الداخلية عبارة عن عملية تتكون من مهام وأنشطة مستمرة ويمكن إعتبارها وسيلة لتحقيق غاية وليست غاية في حد ذاتها، وهي قادرة على تقديم تأكيد معقول بتحقيق أهداف المنشأة ولكن ليس تأكيدًا مطلقًا، ويوجد شرطان أساسيان للقيام بالرقابة الداخلية وهما: وضع الخطة، وتحديد الأهداف الخاصة بالمنشأة.

٢- نظم ERP عبارة عن مجموعة من حزم البرامج Software Packages تعتمد علي قاعدة بيانات مركزية وموحدة تساعد علي تحقيق التكامل بين كافة الوظائف بالمنشأة وتوفير معلومات فورية ومحدثة لذا فهي تضمن الوصول الوقتي real-time access بين كافة إدارات المنشأة والعملاء والموردين لتحقيق إدارة أفضل للموارد وتهدف إلى رفع كفاءة جميع الوظائف بالمنظمة.

٣- يمكن تصنيف أوجه الضعف في الرقابة الداخلية وفقًا لمجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB وأيضًا (KPMG LLP) إلي: قصور في الرقابة الداخلية Deficiency، والقصور الهام في الرقابة الداخلية Significant Deficiency، والضعف الجوهري Material Weakness.

٤- يمكن إعتبار المبالغة في الإيرادات هي الطريقة الأكثر شيوعًا لإدارة الأرباح، كما أن وجود ضعف في الرقابة الداخلية على عملية الإعتراف بالإيرادات يوفر للمديرين المرونة لإدارة الأرباح.

٥- تؤدي إدارة الأرباح إلي قوائم مالية مضللة وهي عبارة عن إجراءات يقوم بها المديرون عن طريق تعديل رقم الأرباح بالقوائم المالية لتضليل المساهمين وأصحاب المصالح عن الأداء الحقيقي للشركة عن طريق إستغلال المرونة التي تقدمها لهم المعايير وقوانين الشركات لتحقيق مصالحهم الخاصة.

٦- يتضح أن إدارة الأرباح من خلال أسلوبي الإستحقاق المحاسبي والعمليات الحقيقية تتم وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا، بينما إدارة الأرباح من خلال تحويل تصنيف بنود قائمة الدخل لا تتم وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولًا عامًا.

١٢-٢ نتائج الدراسة التطبيقية

فى ضوء الدراسة التطبيقية لهذا البحث، فقد خلص هذا البحث بعد جمع وتحليل البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية إلى مجموعة من النتائج وهى كالآتى :

١- وجود علاقة طردية معنوية بين ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

٢- وجود أثر إيجابي جوهري لضعف الرقابة الداخلية علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

٣- وجود أثر عكسي جوهري لنظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

٤- وجود أثر طردي جوهري لضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP علي ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.

١٣- التوصيات :

في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث فيما يلي بعض التوصيات :

١- العمل علي زيادة وعى المنشآت بأهمية تطبيق نظم ERP ومساعدة المنشآت التى لم تطبق تلك النظم حتي الآن إلى إتخاذ قرار التطبيق .

٢- التأكد من تحقق المقومات اللازمة لنجاح تطبيق نظم ERP، والتأكد من تفعيل دور الرقابة الداخلية للحد من قدرة المديرين علي الوصول الغير مصرح به للمعلومات وبالتالي الحد من قدرتهم علي ممارسة إدارة الأرباح.

٣- ضرورة إهتمام الهيئة العامة للرقابة المالية بعقد دورات تدريبية بهدف زيادة الوعي بأهمية تطبيق نظم ERP وأهمية تفعيل دور الرقابة الداخلية بتلك النظم لما له من تأثير كبير علي إتخاذ القرارات الإقتصادية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

٤- الإهتمام بتعيين محاسبين ومراجعين ذوي خبرة وكفاءة ولديهم القدرة علي التعامل مع نظم ERP وعلي أتم الإستعداد للتعلم والتطور المستمر.

٥- ضرورة قيام الشركات بقطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة المصرية بالعمل علي تحسين وتفعيل دور الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP وذلك عن طريق تطبيق مبادئ حوكمة نظم ERP، وتعيين متخصصي تكنولوجيا المعلومات ذوي خبرة كفاءة، وتوفير الإمكانات المادية والبشرية اللازمة.

٦- ضرورة إهتمام الجهات المختصة بإصدار قانون مصري من شأنه تحسين وتفعيل دور الرقابة الداخلية والعمل علي تعزيزها في البيئة التكنولوجية المصرية علي غرار قانون Sarbanes-Oxley (US-SOX).

١٤- الدراسات المستقبلية :

إقتصر البحث الحالي علي تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم تخطيط موارد المنشأة ERP علي ممارسات إدارة الأرباح وذلك من خلال دراسة تطبيقية تم تطبيقها علي شركات قطاعي العقارات والرعاية الصحية والأدوية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٥ إلي عام ٢٠٢٠. وفي ضوء النتائج التي توصل إليها البحث يمكن إقتراح عددًا من الدراسات المستقبلية والتي تتمثل فيما يلي:

١- تقييم أثر محددات الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية في بيئة نظم ERP.
٢- تقييم أثر الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية في البيئة التكنولوجية علي الأداء المالي للشركات.
٣- دراسة أثر حوكمة نظم ERP علي جودة التقارير المالية.
٤- تقييم أثر حوكمة نظم ERP علي جودة المعلومات المحاسبية والميزة التنافسية للشركات.
٥- تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية في بيئة البيانات الضخمة علي جودة الأرباح بالبيئة المصرية.
٦- تقييم أثر ضعف الرقابة الداخلية علي تكاليف عملية المراجعة.

١٥- مراجع البحث:

أولًا: المراجع العربية:

- البورصة المصرية، (٢٠٢٣). Available at: http://www.egx.com.eg
- أبو ضيف الله، محمد نايف & الشعار، اسحق محمود، ٢٠١٧، "أثر نظم تخطيط موارد الشركات في أداء سلسلة التوريد: دراسه تطبيقية على شركات صناعة الأدوية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، ص ص: ٢٨١ – ٣٠٧.
- السيد، محمد صابر حمودة، ٢٠١٧، "أثر ضعف الرقابة الداخلية علي مستوي جودة الإستحقاقات – دراسة تطبيقية علي قطاع العقارات في مصر"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثالث، ص ص: ٨٢ – ١٥٨.
- العجمي، لينة علي العجمي علي، ٢٠١٨، "أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة على فعالية المحاسبة الداخلية "دراسة ميدانية""، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- العدي، إبراهيم & صقور، رنا (٢٠١٤)، "مدي تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد السادس والثلاثون، العدد الثالث، ص ص: ٣٨٧ – ٤٠٤.

- العزب، رضا عادل، ٢٠١٤"، أثر الإفصاح عن أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلي علي قرارات الإستثمار في المنشأة – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة الأسكندرية.
- بالانت، جولي، ٢٠٠٦، "التحليل الاحصائي بإستخدام برنامج SPSS"، ترجمة: خالد العامري، دار الفاروق، القاهرة.
- جاب الله، سامية طلعت عباس، ٢٠١٥، "أثر تطبيق نظام تخطيط موارد المشروع على ممارسة إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية دراسة حالة"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، المجلد الأول، العدد الثالث عشر، يناير، ص ص: ٣١١ – ٣٦٤.
- حامد، صفاء محمود السيد، ٢٠٠٤، "إدارة الأرباح ومعايير المحاسبة المصرية : دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، العدد الأول، يونيو.
- حشاد، طارق محمد عمر، ٢٠١٢، "قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات المساهمة المصرية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- حافظ، سماح طارق أحمد، ٢٠١٢، "دور المراجعة الداخلية في الإفصاح عن الضعف الجوهري في الرقابة الداخلية على التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الرابع، ص ص: ٦٢٩ – ٧٠٦.
- خطاب، جمال سعد، ٢٠١٢، "تأثير الإسناد الخارجي لمهام تكنولوجيا المعلومات علي فعالية هيكل الرقابة الداخلية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، العدد الثاني، ص ص: ١٧ – ٩٤.
- ----------، ٢٠١٣، "الإطار الفكري لتأثير الأسناد الخارجي لمهام تكنولوجيا المعلومات على فعالية هيكل الرقابة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، ص ص: ٨٩ – ١٢٢.
- رضوان، أحمد جمعة أحمد، ٢٠١٣، "أثر جودة المراجعة علي أساليب إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والثلاثون، العدد الثالث، ص ص: ٣٤٧ – ٤١٩.
- سعد الدين، إيمان محمد، ٢٠٠٥، "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: ١٠٣ – ١٤٣.
- عبد السيد، أميرة محمد كمال، ٢٠١٧، "دراسة مدي تأثير تطبيق نظم تخطيط موارد المنشأة علي جودة التقارير المالية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

– عبد اللطيف، زعابطة، ٢٠١٦، "دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة : شركة إتصالات الجزائر – الأغواط –"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، قسم التسيير.

– عبد الله، محمد رمضان أحمد، ٢٠٢٠، "أثر نظم تخطيط موارد المشروع ERP في الحد من ممارسات إدارة الارباح وتعظيم قيمه الشركة– دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

– عصيمي، أحمد زكريا زكي، ٢٠١١، "أثر إستخدام نظم تخطيط موارد المنشأة (ال ERP) علي جودة عملية التقرير المالي– بالتطبيق علي منشآت الأعمال السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص: ٤٨٥ –٥٥٦.

– عفيفي، هلال عبد الفتاح & مهني، شيماء فكري & هبه، إسماعيل السعيد فتح الله، ٢٠١٩، "أثر تطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة (ERP) علي إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المصرية "دراسة إختبارية""، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الحادي والأربعون، العدد الثالث، ص ص: ١٩٤ –٢٢٩.

– عيسى، سمير كامل محمد، ٢٠٠٨، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، ص: ١ – ٤٧.

– غراب، محمد فايز حسن، ٢٠١٧، "تقييم دور لجان المراجعة في تحسين فعالية الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات "دراسة ميدانية""، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

– مبارك، الرفاعي إبراهيم إبراهيم، ٢٠١١، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود – العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، ص ص: ١٦٩ – ٢٠١.

– محمد، أسماء الهادي علي، ٢٠١٨، "دور نظم تخطيط موارد المنظمة (ERP) في تقييم الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية علي الشركات الليبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ص ص: ٣٨٠ – ٤٠٥.

– مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم، ٢٠١٣، "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 ص: ٢٥ – ٨٤.

– نصار، أحمد رجب أحمد، ٢٠١٦، "إطار مقترح لتقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة تخطيط موارد المؤسسات (ERP) لتعظيم القدرة التنافسية للشركات بالتطبيق علي قطاع البريد في مصر"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
– هلال، أحمد كمال بيومي، ٢٠١٢، "أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة علي ممارسات إدارة الأرباح ''دراسة ميدانية''"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
– وهدان، محمد علي، ٢٠١٣، "نظم المعلومات المحاسبية فى بيئة الأعمال المعاصرة"، الحنفى للطباعة والنشر – المنوفية.
– ----------، ٢٠١٨، "تقييم أثر الرقابة الداخلية في نظم تخطيط موارد المشروع على فترة تأخير التقارير المالية للشركات: دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ص: ١ – ٦٣.
– ----------، ٢٠١٨، "تقييم أثر نظم تخطيط موارد المشروع على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في ضوء فعالية الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص: ١ – ٧٩.

ثانيًا: المراجع الأجنبية:

- Ahearne, M.J., Chapman, C.J., Boichuk, J.P. and Steenburgh, T.J. (2013), Real Earnings Management in Sales, the Interaction with Finance and Appearance in Financial Reports, Working Paper.
- Amoah, N. Y., & Anderson, A., & Bonaparte, I., & Tang A. P. (2017). Internal Control Material Weakness and Real Earnings Management. In Parables, Myths and Risks (PP. 1-21). Emerald Publishing Limited.
- Aryani, Y. A., & Krismiaji (2013). Enterprise Resource Planning Implementation and Accounting Information Quality. Journal of Business Review (GBR), Vol. 2, No. 4, PP. 25-31.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2009). The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity. Journal of Accounting Research, Vol. 47, No. 1, PP. 1-43.
- Bartov, E., Marra, A., Dossi, A., & Pettinicchio, A. K. (2017). Earnings Management, Timeliness, and Corporate Information Systems. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2989620 or https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2989620

- Basheer, S. (2003). Your Guide to the Statistical Program SPSS, Tenth Edition, Arab Institute for Training and Research in Statistics, Iraq, PP. 147-146.
- 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, PP. 1-21.
- Chan, K. C., Farrell, B., & Lee, P. (2007). Earnings Management of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Forthcoming, December, PP. 1-33.
- COSO (14 May 2013), Internal Control Integrated Framework (ICFR), (COSO) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Executive Summary.
- Davenport, T. H. (1998). "Putting the enterprise into the enterprise system," Harvard Business Review, Vol. 76, No. 4, Jul-Aug, PP. 1-12.
- DeAngelo, L. E. (1986). Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders. Accounting Review, Vol. 61, PP. 400-420.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earnings Management. Accounting Review, Vol. 70, No. 2, PP. 193-225.
- Dorantes, C. A., Li, C., Peters, G. F., & Richardson, V. J. (2013). "The Effect of Enterprise Systems Implementation on the Firm Information Environment" Contemporary Accounting Research, Vol. 30, No. 4, PP.1427-1461.
- Doyle, J., Ge, W. & McVay, S. (2007). "Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting", Journal of Accounting and Economics, Vol. 44, PP. 193-223.
- Enomoto, M., & Yamaguchi, T. (2017). Discontinuities in earnings and earnings change distributions after J-SOX implementation: Empirical evidence from Japan. Journal of Accounting and public policy, Vol. 36, No. 1, PP. 82-98.
- Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal Control and Management Guidance. Journal of Accounting and Economics, Vol. 48, No. 2-3, PP. 190-209.
- Ge, W., & McVay, S. (2005). The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. Accounting Horizons, Vol. 19, No. 3, PP. 137-158.

- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2009). Basic Econometrics. Boston, Mass: McGraw-Hill.
- Gunny, K. A. (2010). The Relation Between Earnings Management Using Real Activities Manipulation and Future Performance: Evidence from Meeting Earnings Benchmarks. Contemporary Accounting Research, Vol. 27, No. 3, PP. 855-888.
- Healy, P. M. (1985). The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. Journal of Accounting and Economics, Vol. 7, No. 1-3, PP. 85-107.
- ----------& Wahlen, J. M. (1999). A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. Accounting Horizons, Vol. 13, No. 4, PP. 365-383.
- Heninger, W. G., Johnson, E. N., & Kuhn, J. R. (2018). The association between IT material weaknesses and earnings management. Journal of information systems, Vol. 32, No. 3, PP. 53-64.
- Ittonen, K. (2010). Investor Reactions to Disclosures of Material Internal Control Weaknesses. Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 3, PP. 259-268.
- Ji, X., Lu, W., & Qu, W. (2017). Voluntary disclosure of internal control weakness and earnings quality: Evidence from China. The International Journal of Accounting, Vol. 52, No. 1, March, PP. 27-44.
- Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. Journal of Accounting Research, Vol. 29, No. 2, PP. 193-228.
- Lenard, M. J., Petruska, K. A., Alam, P., & Yu, B. (2016). Internal control weakness and evidence of real activities manipulation. Advances in Accounting, Vol. 33, PP. 47-58.
- Man, C. K., & Wong, B. (2013). Corporate governance and earnings management: A survey of literature. Journal of Applied Business Research, Vol. 29, No. 2, PP. 391-418.
- McVay, S. E. (2006). Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items. The Accounting Review, Vol. 81, No. 3, PP. 501-531.
- Morris, J. J. (2009). "Measuring the Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems Through the Prism of Accounting Theory", PhD Thesis, Faculty of the Graduate School of Management, Kent State University, February, Available at http: proquest uni.com.

- ----------& 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.
- ----------(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.
- Paredes, P. & Arturo, A. (2016). "The Association of Real Earnings Management with: Enterprise Resource Planning Systems, Audit Effort, and Future Financial Performance". PhD Thesis, FIU Electronic Theses and Dissertations. 2624.
Available at: https://digitalcommons.fiu.edu/etd/2624
- ---------- & 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, PP. 1-32.
- ----------. (2018). Do Enterprise Resource Planning Systems (ERPs) Constrain Real Earnings Management? Journal of information systems, Vol. 32, No. 3, PP. 65-89.
- Patnaik, D. B., Satpathy, D., & Debnath, N. C. (2019). The Effect of ERP System Implementation on Real Earnings Management: Evidence from An Emerging Economy. International Journal of Civil Engineering and Technology, Vol. 10, No. 3, PP. 588-603.

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2004, Auditing Standard No. 2, "An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements," PCAOB Release No. 2004-001, March.

- ---------- (PCAOB), 2007, Auditing Standard No. 5, "An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements," PCAOB Release No. 2007-005A, June.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. Journal of accounting and economics, Vol. 42, No. 3, PP. 335-370.
- 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, No. 3, PP. 504-514.
- Stratopoulos, t. C., & Vance, t. W. (2009), An Undesirable Consequence of It Adoption: Earnings Management, 6th Bi-Annual Symposium on Information Integrity and Information Systems Assurance, Toronto, M5V 1J4 Canada, PP. 1-31.
- Sun, Y. (2016). Internal Control Weakness Disclosure and Firm Investment. Journal of Accounting Auditing & Financial, Vol. 31, No. 2, PP. 277-307.
- 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, PP. 491-517.