تقييم اثر تطبيق تخطيط موارد المشروع علي التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة : دراسة تطبيقية

أ.د. محمد على وهدان*
د. اشـــرف خليفه محمـــد**
رامى محمد صلاح الدين محمد ***

(*) **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

(**) **د./ اشرف خليفه احمد** : مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة المنوفية

Email : ashrafkhalifa252008@yahoo.com

(***)**رامى محمد صلاح الدين محمد** : باحث ماجستير كية التجارة – جامعة المنوفية

Email : romiology@outlook.com

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم أثر (ERP) على التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة، من خلال دراسة تطبيقية على عينة مختارة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية. تسعى الدراسة أيضًا إلى استكشاف طبيعة العلاقة بين نظم (ERP) ومستوى التحفظ المحاسبي في القطاعات المدروسة، مع التركيز على دور المراجعة المشتركة في تحسين ممارسات التحفظ المحاسبي وأهميتها كآلية ضابطة.

المنهجية:

اعتمدت الدراسة على تحليل بيانات مالية لعينة تضم ٦٠ شركة موزعة على ثلاثة قطاعات رئيسية: قطاع الأغذية والمشروبات، والقطاع العقاري، وقطاع الدواء والرعاية الصحية. تضمنت العينة شركات تطبق نظم (ERP) وأخرى لا تطبقها، كما شملت شركات تتعامل مع مكاتب مراجعة كبرى (Big 4) وأخرى لا تعتمد على هذه المكاتب.

النتائج:

أظهرت الدراسة تأثيرًا إيجابيًا و ذو دلالة معنوية لنظم تخطيط موارد المشروع (ERP) على التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة. أكدت النتائج أن نظم (ERP) تُساهم بشكل ملحوظ في تحسين دقة البيانات المالية، مما يُعزز تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي. وقد بينت النتائج أن الشركات التي تطبق نظم (ERP) تحقق متوسطًا أعلى للتحفظ المحاسبي بلغ ٩.٩٤ مقارنة بـ ٤.٨٤٧ للشركات التي لا تطبقها، مع تسجيل انحراف معياري مرتفع بلغ ١٧.٢٩٢، مما يشير إلى تنوع أكبر في استراتيجيات التحفظ المحاسبي بين الشركات.

كما أوضحت الدراسة أن نظم (ERP) ساعدت القطاعات المختلفة، وفقًا لخصائصها المتنوعة، على تطبيق سياسات متباينة للتحفظ المحاسبي. ويبرز هذا التنوع في تأثيره علي المتغيرات محل الدراسة، حيث تعكس خصائص كل قطاع دورًا جوهريًا في تحديد استراتيجيات التحفظ المحاسبي وآليات تطبيقه. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت العلاقة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة طابعًا طرديًا يُبرز دور نظم (ERP) في تعزيز كفاءة المراجعة المشتركة من خلال تقديم بيانات دقيقة وموثوقة.

أكدت النتائج أيضًا أن المراجعة المشتركة تلعب دورًا حاسمًا كآلية ضابطة لتحسين جودة التحفظ المحاسبي وفقًا لخصائص كل قطاع، مما يُعزز الموثوقية والشفافية في البيانات المالية. علاوة على ذلك، أظهرت النتائج ميل الشركات إلى إشراك مكاتب BIG 4 ضمن إطار المراجعة المشتركة،

حيث بلغت قيمة Wald (٥٥.٢١٢) ومعامل انحدار (٢.٩٦١) مع مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، مما يعكس رغبة الشركات في الاستفادة من خبرات تلك المكاتب. إلا أن مكاتب BIG 4 أظهرت تأثيرًا عكسيًا ومعنويًا على التحفظ المحاسبي.

الأصالة/القيمة:

تُعد هذه الدراسة إسهامًا نوعيًا في الأدبيات المحاسبية، حيث تسلط الضوء على أثر نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) ومستوى التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة. ارتكزت الدراسة على تطبيق عملي شمل عينة مكونة من ٦٠ شركة مُدرجة في قطاعات الأغذية والمشروبات، والعقارات، والرعاية الصحية، مما يضفي طابعًا عمليًا وواقعيًا على النتائج. وتبرز هذه النتائج قيمتها كمؤشر لتقييم فعالية نظم (ERP)، ومستويات التحفظ المحاسبي، وأهمية المراجعة المشتركة كآلية ضابطة في سوق الأوراق المالية المصري (البورصة المصرية).

الكلمات المفتاحية:

نظم تخطيط موارد المشروع، التحفظ المحاسبي، المراجعة المشتركة

Evaluate the Impact of Enterprise Resource Planning on Conservatism In the Light of Joint Audit : An Empirical Study.

Abstract:

This study aims to evaluate the impact of Enterprise Resource Planning (ERP) systems on accounting conservatism in the context of joint auditing, through an empirical study on a selected sample of companies listed on the Egyptian Stock Exchange. The study also seeks to explore the nature of the relationship between ERP systems and the level of accounting conservatism in the studied sectors, with a focus on the role of joint auditing in improving accounting conservatism practices and its importance as a regulatory mechanism.

Methodology:

The study analyzed financial data from a sample of 60 companies distributed across three major sectors: the food and beverage sector, the real estate sector, and the healthcare sector. The sample included companies that implemented ERP systems and others that did not, as well as companies audited by major auditing firms (Big 4) and those not relying on these firms.

Findings:

The study demonstrated a positive and significant impact of Enterprise Resource Planning (ERP) systems on accounting conservatism within the context of joint auditing. The findings confirmed that ERP systems significantly enhance the accuracy of financial data, thereby strengthening the application of accounting conservatism policies. The results revealed that companies implementing ERP

systems achieved a higher average accounting conservatism score of 9.94 compared to 4.847 for companies not implementing these systems, with a high standard deviation of 17.292, indicating a greater diversity in conservatism strategies among companies.

The study further highlighted that ERP systems supported various sectors, depending on their unique characteristics, in applying different accounting conservatism policies. This diversity reflects the critical role of each sector's attributes in shaping strategies and mechanisms for applying accounting conservatism. Additionally, the relationship between ERP systems and joint auditing was found to be positive, underscoring the role of ERP systems in enhancing the efficiency of joint auditing by providing accurate and reliable data.

The findings also confirmed that joint auditing plays a critical role as a regulatory mechanism in improving the quality of accounting conservatism in alignment with the unique characteristics of each sector, thereby enhancing the reliability and transparency of financial data. Furthermore, the results indicated a tendency among companies to involve Big 4 firms within the framework of joint auditing, with a Wald value of 55.212, a regression coefficient of 2.961, and a significance level of 0.000, reflecting the companies' desire to benefit from the expertise of these firms. However, Big 4 firms exhibited a significant negative impact on accounting conservatism.

Originality/Value:

This study offers a significant contribution to the accounting literature by focusing on the impact of ERP systems and accounting conservatism in the context of joint auditing. The study is grounded in a practical application involving a sample of 60 companies listed in the food and beverage, real estate, and healthcare sectors, which adds practical and realistic value to the findings. These results provide a valuable benchmark for assessing the effectiveness of ERP systems, levels of accounting conservatism, and the importance of joint auditing as a regulatory mechanism in the Egyptian Stock Exchange.

Keywords:

Enterprise Resource Planning (ERP) systems, accounting conservatism, joint auditing

١. مقدمة البحث

في السنوات الأخيرة، واجهت العديد من المؤسسات والوحدات الاقتصادية تحديات كبيرة في إدارة المعلومات المحاسبية والمالية. تمثل هذا التحدي في انتشار أنظمة معلومات داخلية متباينة وغير مترابطة، مما أدى إلى صعوبة تحديد موارد الشركة بشكل شامل وفعّال، وأثار مخاوف من فقدان السيطرة على بعض الأصول والالتزامات. ومع التطور المستمر في تقنيات نظم المعلومات، ظهرت الحاجة إلى برمجيات حديثة تعالج أوجه القصور في الأنظمة التقليدية. استجابةً لهذه الحاجة، ظهرت نظم جديدة تعمل بصورة تكاملية وترابطية ومنسقة، تُعرف بـ "نظم تخطيط موارد المشروع" (ERP)، لتوفير حلول شاملة ومتقدمة لإدارة الموارد والمعلومات.

ومعَ الانتشارِ الكثيفِ لبرمجياتِ نظمِ (ERP) في السوقِ التجاريةِ، والتطوراتُ الفعليةُ في هذهِ البرمجياتِ، تأثرَ تقييمُ كلٍ منْ الأصولِ والالتزاماتِ وموارِدِ الشركةِ بشكلٍ كبيرٍ، وأصبحتْ المعلوماتُ المحاسبيةُ أكثرَ سهولةً ودقةً. ومعَ انتشارِ برمجياتٍ نظمَ تخطيطُ مواردِ المشروعِ الحديثةِ، ازدادتْ الحاجةُ لدراسةِ تأثيرها على النظمِ المحاسبيةِ والماليةِ المختلفةِ، تهدفَ هذهِ الدراسةِ إلى معرفةِ تأثيرِ (ERP) على التحفظ المحاسبي، خاصةً في ضوءِ الانهيارِ الشهيرِ لشركةِ إنرونْ للطاقةِ، الذي أكدَ على أهميةِ التأكدِ منْ جودةِ المراجعةِ لمواجهةِ التغيراتِ في بيئةِ الأعمالِ.

فتُظهر بعض الدراسات (Farooq et al., 2019) أن استخدام أنظمة (ERP) تؤثر إيجابًا على التحفظ المحاسبي، مما قد يعطي ثقة أكبر بأداء الشركات. بينما يرى (Dang & Brazel., 2008) أن هذه النظم قد تُستخدم لأغراض أخرى، مما قد يُقلل من جودة المعلومات المحاسبية.

ولتحسينَ الثقةِ في المعلوماتِ المحاسبية، تلجأ بعضَ الشركاتِ التي تستخدمُ (ERP) إلى المراجعةِ المشتركةِ لزيادةِ ثقةِ المستخدمينَ في القوائمِ الماليةِ.

وتشيرَ الإحصائياتُ إلى أنَ أكثرَ منْ ٧٠% منْ الشركاتِ الكبرى في العالمِ تستخدمُ أنظمةً (ERP)، وتتوقعَ بعضُ الدراساتِ أنْ تصلَ هذهِ النسبةَ إلى ٩٠% بحلولِ عامِ ٢٠٢٥م (www.Gartner.com).

ويشكلَ هذا الانتشارِ الواسعِ دافعًا لفهمِ العلاقةِ التشابكيةِ التي يؤثرُ فيها كلُ طرفٍ على الأطرافِ بشكلٍ أوْ آخر بينَ (ERP) والتحفظِ المحاسبي وبالتالي، بيئةُ المراجعةِ وتركزُ هذهِ الدراسةِ

على دراسةِ تأثيرِ أنظمةٍ نظمَ تخطيطُ مواردِ المشروعِ على التحفظِ المحاسبيِ في ضوء المراجعة المشتركة منْ خلالِ تحليلِ البياناتِ لقطاعاتٍ مختلفةٍ في السوقِ المصريِ.

٢. مشكلة الدراسة:

في ظلِ التطورِ الكبيرِ لتقنيةِ المعلوماتِ وعدمِ ملائمةِ الأساليبِ التقليديةِ لتلبيةِ المتطلباتِ الحديثةِ للشركاتِ والتي – في أغلبِ الأحيانِ – قدْ تتعدى الحدودُ الإقليميةُ للدولِ وكبرِ وضخامةِ المشروعاتِ وكثرةِ القائمينَ عليها وكثرةِ ما تطلبهُ هذهِ المشروعاتِ منْ إنفاقٍ واستثماراتٍ ومعَ قيامِ بعضِ الشركاتِ العملاقةِ المتخصصةِ في صناعةِ البرمجياتِ وتقنيةِ المعلوماتِ مثلِ (SAP، Oracle، Microsoft) بإنتاجِ برامجَ تجاريةٍ متخصصةٍ بهدفَ دعمِ وتطويرِ نظمِ المعلوماتِ فقدْ أدى ذلكَ لظهورِ (ERP) وقدٌ اعتمدتْ الشركاتُ على نظمِ (ERP) لإدارةِ معظمِ أنشطةٍ ومجالاتِ وأقسامِ الشركةِ نظرًا لما توفرهُ منْ سيطرةٍ على مواردِ الشركةِ وسهولةِ وجودةِ المعلوماتِ المحاسبيةَ. وقدْ عرفتْ نظمُ (ERP) على أنها إطارٌ محددٌ لتنظيمِ وتعريفِ وتنميطِ عملياتِ الشركةِ، ونظام متكاملٍ يعتمدُ على الحاسبِ الآليِ ويضمُ مجموعةَ عملياتِ الشركةِ ويتكونُ منْ مجموعةٍ منْ التطبيقاتِ تقومُ بتنفيذِ مجموعةٍ منْ الوظائفِ المتعددةِ مثلِ المحاسبةِ ورقابةِ المخزونِ والإمدادِ (Aryani & Krismiaji, 2013).

فقدْ أعطتْ نظمُ (ERP) السيطرةِ للشركةِ على مواردها ومعرفةِ كاملٍ مواردها والتزاماتها بما يساعدُ في تطبيقِ المبادئِ المحاسبيةِ والمعاييرِ بجودةٍ عاليةٍ ولذلكَ فهيَ توفرُ أحدَ متطلباتِ التحفظِ المحاسبيِ وهيَ جودةُ المعلوماتِ المحاسبيةِ والماليةِ.

وقدْ أجريتْ العديدُ منْ الدراساتِ الأكاديميةِ حولَ متطلباتِ التحفظِ المحاسبيِ، وبشكلٍ عامٍ، تشيرَ إلى أنَ متطلباتِ التحفظِ المحاسبيِ هيَ توفيرُ معلوماتٍ ماليةٍ دقيقةٍ وسهلةٍ الوصولِ إليها (**أبو العلا، ٢٠١٨م**).

مما يتيحُ المجالُ أمامَ مجالسِ إداراتِ الشركاتِ لاستخدامِ سياساتِ التحفظِ بكفاءةٍ ونظرًا لأنهُ يمكنُ تحقيقَ هذهِ المتطلباتِ بسهولةٍ في ظلِ وجودِ نظمَ تخطيطُ مواردِ المشروعِ لأنها – بطبيعةِ الحالِ – قدْ أعطتْ للشركةِ كلَ ما يتطلبُ منْ توفيرِ معلوماتٍ محاسبيةٍ ذات جودة عالية وبالتالي، تطبيقُ التحفظِ المحاسبيِ بسهولةٍ . كما أشارت دراسة (وهدان، ٢٠١٨م) أنه توجد علاقة إيجابية بين نظم تخطيط موارد المشروع وجودة المعلومات المحاسبية.

وفي دراسة للسوق الصيني أجريت عن الفترة بين ٢٠١٠م إلى ٢٠٢١م (chan, et al., 2021) أظهرتْ أنَ هناكَ علاقةٌ إيجابيةٌ بينَ أنظمةِ (ERP) والتحفظِ المحاسبيِ. أوضحتْ الدراسة أنَ أنظمةَ (ERP) يمكنُ أنْ تؤديَ إلى زيادةِ التحفظِ المحاسبيِ منْ خلالِ آلياتٍ متنوعةٍ لذلكَ، منْ المهمِ أنْ تستخدمَ الشركاتُ التحفظَ المحاسبيَ بشكلٍ مسؤولٍ وأنْ تكونَ على درايةٍ بالمخاطرِ المحتملةِ لاستخدامهِ بشكلٍ خاطئٍ وقدْ ساعدتْ هذهِ التحدياتِ في إظهارِ أهميةِ المراجعةِ المشتركةِ كأداةٍ لضمانِ جودةِ المراجعةِ ودقةِ المعلوماتِ الماليةِ ومكافحةُ استخدامِ التحفظِ المحاسبيِ بشكلٍ خاطئٍ.

١.٢ وعليه يمكن اشتقاق التساؤلات البحثية كالاتي:

١- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي؟

٢- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة؟

٣- هل يوجد أثير ذو دلالة معنويَّة لنظَّم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبيِّ؟

٤- هل يوجد أثر جوهريّ لنظم (ERP) على المراجعة المشتركة؟

٥- هل يوجد أثر ذو دلالة معنويَّة للمراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ؟

٦- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم (ERP) و التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة؟

٢.٢ أهداف الدراسة:

وللإجابة علي التساؤلات البحثية يمكن وضع أهداف الدراسة كالآتي:

١-دراسة العلاقة الإحصائية بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي.

٢-دراسة العلاقة الإحصائية بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة.

٣-دراسة وتحليل مدي وجود أثر ذو دلالة معنويَّة لنظَّم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبيِّ.

٤-دراسة وتحليل مدي وجود أثر جوهريّ لنظم (ERP) على المراجعة المشتركة.

٥-دراسة وتحليل مدى وجود أثر ذو دلالة معنويَّة للمراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ.

٦-دراسة العلاقة الإحصائية بين نظم (ERP) و التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة.

٣. أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها:

- **المستوي العلمي:**

١- تقدم الدراسة إضافة بالمكتبة العربية للفكر المحاسبي بسبب المحدودية النسبية في الدراسات العربية التي ألقت الضوء على العلاقة بين نظم (ERP) وتأثيرها على التحفظ المحاسبي وأثر ذلك في ضوء المراجعة المشتركة.

٢- الدراسة تساعد في فهم أثر تطبيق نظم (ERP) على التحفظ المحاسبي في وجود المراجعة المشتركة مما تسهم في جعل نظم (ERP) أكثر قدرة على تقييم النتائج في هذه الحالات.

٣- الدراسة تحاول مواكبة الجهود البحثية المستمرة نتيجة التطور المستمر في قطاع تكنولوجيا المعلومات وفهم خواص بيئة التكنولوجية وأثرها على كلٍ من المحاسبة والمراجعة.

- **المستوي العملي:**

١- الدراسة توضح تأثير (ERP) على التحفظ المحاسبي وعلاقتها بالمراجعة المشتركة.

٢- الدراسة توضح الدوافع لاستخدام التحفظ المحاسبي في الشركات التي تستخدم نظم (ERP).

٣- الدراسة تقدم دليلًا عمليًا على أثر تطبيق نظم (ERP) على التحفظ في وجود المراجعة المشتركة.

كما تفيد الدراسة أيضًا:

١. الباحثين: تساعد الدراسة في فتح آفاق جديدة للبحث العلمي في مجال نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) والتحفظ المحاسبي، مع التركيز على اختلاف الصناعات والقطاعات، مما يعزز من مواكبة التوجهات العالمية الحديثة في المحاسبة والمراجعة.

٢. المراجعين: تُقدم الدراسة قيمة كبيرة للمراجعين، خاصة أولئك المتخصصين في تقييم ومراجعة نظم (ERP)، من خلال توضيح أثر هذه النظم على سياسات التحفظ المحاسبي، مما يُسهم في تحسين جودة المراجعة وزيادة كفاءة الأداء.

٣. الشركات: تُفيد الدراسة الشركات التي تطبق نظم (ERP) أو تخطط لتطبيقها، حيث توفر دليلًا عمليًا لفهم تأثير هذه النظم على التحفظ المحاسبي، مع الأخذ في الاعتبار خصائص القطاعات المختلفة، بالإضافة إلى اظهار أهمية دور المراجعة المشتركة في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية.

٤. حدود الدراسة:

يمكن وضع حدود للدراسة وفقًا:

- الحدود المكانية للدراسة:

- تقتصر الدراسة على الشركات المدرجة في البورصة المصرية.
- قامت الدراسة على قطاع الأغذية وقطاع العقارات وقطاع الرعاية الطبية والصحة والدواء والصناعات المغذية لهم وذلك لعدة أسباب :

١- تنوع طبيعة العمليات:

هذه القطاعات تتميز بتباين واضح في طبيعة أنشطتها وخصائصها التشغيلية.

قطاع الأغذية والمشروبات: يتسم بدورة إنتاج قصيرة، وتأثيره المباشر بالعوامل الموسمية والطلب اليومي.

قطاع العقارات: يتميز بدورة أعمال طويلة الأجل واستثمارات كبيرة في الأصول.

قطاع الرعاية الصحية: يتسم بتكاليف تنظيمية مرتفعة، والتزام صارم بمعايير الجودة والرعاية.

٢- أهمية القطاعات للاقتصاد المصري:

القطاعات المختارة تلعب دورًا رئيسيًا في الاقتصاد المصري. اختيارها يعزز من أهمية نتائج الدراسة ويجعلها قابلة للتطبيق العملي على نطاق واسع.

٣- تفاوت خصائص التحفظ المحاسبي:

- قطاع لديه استراتيجيات مختلفة للتحفظ المحاسبي بناءً على طبيعة الإيرادات والمخاطر المالية.
- يتيح تحليل هذه القطاعات دراسة كيفية تأثر التحفظ المحاسبي بخصائص كل قطاع عند تطبيق نظم (ERP).

٤- تأثير المراجعة المشتركة:

القطاعات الثلاثة تشترك في أهمية الرقابة التنظيمية ومراجعة الجودة، مما يجعلها مناسبة لدراسة تأثير المراجعة المشتركة كآلية داعمة لتحسين سياسات التحفظ المحاسبي.

فاختيار هذه القطاعات يجعل الدراسة أكثر شمولًا وتوازنًا، حيث يتم تقديم صورة متكاملة عن تأثير نظم (ERP) في بيئات تشغيلية متنوعة، مما يزيد من مصداقية النتائج وقابليتها للتطبيق.

– لم يتم النظر إلى نوع البرامج التي تطبقها الشركات محل العينة أو التطرق إلى قواعد البيانات المستخدمة ولكن تم النظر إلى أنها تستخدم نظم تخطيط موارد المشروع أم لا.

– **الحدود الزمنية:**

تعتمد الدراسة علي بيانات مفصح عنها الشركات المدرجة في البورصة في الفترة من ٢٠١٧م إلى ٢٠٢٢م.

٥. الدراسات السابقة

يتناولَ الباحثُ أهمَ الدراساتِ السابقةِ ذاتِ الصلةِ بمتغيراتِ وأبعادِ المشكلةِ البحثيةِ محلَ الدراسةِ وقدْ تمَ تناولها في النقاطِ التاليةِ:

٥/١. دراسات تتعلق بنظم (ERP) والتحفظ المحاسبي.

٥/٢. دراسات تتعلق بالتحفظ المحاسبي.

٥/٣. دراسات تتعلق بالمراجعة المشتركة.

٥/٤. دراسات تتعلق بالمراجعة المشتركة و تأثيرها علي التحفظ المحاسبي.

٥/١: دراسات تتعلق بنظم (ERP) والتحفظ المحاسبي:

قيّمت دراسة (Oladi Shafakhebarizadeh & Alipour, 2015) أثر تطبيق نظم (ERP) على البيانات المحاسبية، وعلى مدى ملائمتها، وعلى جودة التقارير المالية. وقد قامت الدراسة على قطاع من الشركات في طهران. وأسفرت الدراسة عن وجود علاقة جوهرية بين ملائمة البيانات المحاسبية وجودة التقارير المالية، وأن تطبيق (ERP) يؤثر على ممارسات إدارة الأرباح، وبالتالي يُحسّن جودة التقارير.

هدفت دراسة (حسن، ٢٠١٨م) إلى التعرف على المخاطر الناتجة عن استخدام الشركة للإفصاح الإلكتروني وأثر ذلك على الخصائص النوعية للمعلومات. وقد استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي واعتمدت على عينة من الشركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية وذلك بهدف تحليل تأثير مخاطر الإفصاح الإلكتروني على جودة المعلومات المحاسبية. وقد أشارت الدراسة إلى العديد من النتائج، لعل من أهمها يوفر الإفصاح الإلكتروني معلومات تتميز بالملائمة من خلال الإفصاح عن كم هائل من المعلومات يوجد العديد من المخاطر الخاصة بالإفصاح الإلكتروني.

هدفت دراسة (وهدان، ٢٠١٨م) إلى تقييم تأثير نظم (ERP) على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وتحسين نظم الرقابة الداخلية. تمّ اختيار ثلاث قطاعات من الشركات لثلاث مجالات من الأنشطة: التشييد والبناء والعقارات والرعاية الصحية والأدوية. وقد أشار البحث إلى مجموعة من النتائج، من أهمها وجود تأثير إيجابي لنظم (ERP) على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية للشركات محل الدراسة بمستوى معنوية (٠.٠٥).

ووفقا لدراسةٍ أجراها (Farooq et al., 2019) استندت الي العديد من الدراسات السابقة في نفس السياق فان أنظمة (ERP) ترتبط بزيادة تقديرات الالتزامات المتعلقة بالمشاريع الجديدة فقد أظهرت أن (ERP) يُحسنُ من مراقبةِ الإنفاقِ، فيمكنَ أنْ تساعدَ أنظمةُ (ERP) المؤسساتِ على تحسينِ مراقبةِ الإنفاقِ، مما قدْ يؤدي إلى تقليلِ تقديراتِ الأصولِ، وتوصلتْ دراسةٌ أيضًا إلى أنَ أنظمةَ (ERP) ترتبطُ بانخفاضِ تقديراتِ الأصولِ الثابتةِ.

وأوصتْ هذهِ الدراسةِ بأن يجبَ على المؤسساتِ أنْ تكونَ على درايةٍ بالعلاقةِ بينَ أنظمةِ (ERP) والتحفظِ المحاسبي. يجبَ على المؤسساتِ وضعَ سياساتٍ وإجراءاتٍ للحدِ منْ التحفظِ المحاسبيِ الناجمِ عنْ أنظمةِ (ERP). ويجبَ على المؤسساتِ البحثِ عنْ طرقٍ لتحسينِ تقديراتِ المخاطرِ دونَ زيادةِ التحفظِ المحاسبي على الجانبِ الآخرِ، قدْ يستخدمُ التحفظُ المحاسبيُ بشكلٍ خاطئٍ كما أيدت الدراسة نتائج دراسة (Dang & Brazel., 2008) التي سلطت الضوء على إدارة الأرباح في ظل السياسات المحاسبية المتحفظة والتي أدت إلى إظهار أن التحفظ المحاسبي يمكن أن يستخدم بشكل خاطئ للتحكم في الأرباح، وقد سبق هذه الدراسة دراسات أخري منها (Skinner, 2000; Wahlen, 1999) تشير إلى هذه النتائج هذه النتيجة اتفقت مع ما توصل إليه (Galani, et al.2010- Aryani & Krismiaji, 2013)

وفي دراسة للسوق الصيني أجريت عن الفترة بين ٢٠١٠م إلى ٢٠٢١م (chan, et al., 2021) أظهرتْ أنَ هناكَ علاقةٌ إيجابيةٌ بينَ أنظمةِ (ERP) والتحفظِ المحاسبيِ. أوضحتْ الدراسة أنَ أنظمةَ (ERP) يمكنُ أنْ تؤديَ إلى زيادةِ التحفظِ المحاسبيِ منْ خلالِ آلياتٍ متنوعةٍ لذلكَ، منْ المهمِ أنْ تستخدمَ الشركاتُ التحفظَ المحاسبيَ بشكلٍ مسؤولٍ وأنْ تكونَ على درايةٍ بالمخاطرِ المحتملةِ.

٢/٥. دراسات تتعلق بالتحفظ المحاسبي

أتت دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٥م) لتحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل تأثير التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية المنشورة وعلى قرارات المستثمرين. قامت الدراسة على دراسة عينة من ٧٩ مفردة مختارة من سماسرة الأوراق المالية، مختارة بمعايير محددة، ومن أساتذة الجامعة من المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، لعلّ من أهمها على الرغم من تعدد نماذج قياس التحفظ المحاسبي، إلا أنّ لكل مقياس له صلاحية استخدام في مجال معين، أكثر نموذجين مستخدمين هما نموذج Basu يليه نموذج Beaver And Rayan، التحفظ المحاسبي مطلوب من جانب المستثمرين لأنه يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن نقاط قوة وضعف الشركة، وبالتالي مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تنعكس على ثقة المستثمر.

ينتج عن تطبيق التحفظ المحاسبي العديد من الفوائد، منها، خفض تكلفة رأس المال، الحد من ممارسة تجميل الأرباح التحفظ المحاسبي هو السبب الرئيسي من العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحفظية، التحفظ المحاسبي يزيد من جودة التقارير المالية.

جاءت دراسة (جريش، ٢٠١٥م) لقياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية الذي تمارسه الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية.

وقد حددت الدراسة العوامل وهي نوع التقرير – الربحية – المديونية – تركز الملكية – الاستثمار المؤسسي – نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة – حجم الشركة، أبرزت الدراسة نتائج منها وجود مستوى منخفض نسبيًا من التحفظ المحاسبي، وجود تأثير إيجابي لكل من (نوع تقرير المراجعة – سنة المديونية – الربحية على التحفظ المحاسبي) وعدم وجود أي تأثير لكل من (تركز الملكية – ملكية أعضاء مجلس الإدارة – حجم الشركة على التحفظ المحاسبي).

ركزت دراسة (رمضان، ٢٠١٦م) على المنهج الاستقرائي الذي يتبع تحليل الأدب المحاسبي في مجال التحفظ المحاسبي. وقد ناقش البحث مفهوم ودوافع وأنواع التحفظ مع عرض تحليلي للدراسات السابقة. وقد وصلت الاستنتاجات إلى أنه لا يوجد اتفاق عام في الأدب المحاسبي حول كيفية التحفظ المحاسبي كبناء نظري وكيف ينبغي تفعيله، يوجد تحيز وغموض وخلط في مقاييس التحفظ المطروحة، يعتمد الأدب المحاسبي على مقياس واحد فقط من مقاييس التحفظ.

أجريت دراسة (عفيفي، ٢٠١٦م) على ١٢٢ شركة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة بالبورصة المصرية مع استخدام مقاييس هي: الاستحقاقات الإجمالية، الاستحقاقات غير التشغيلية ، تكرار الخسائر، التواء العائد على الأصول.

وقد قسم البحث الشركات إلى شركات ذات تحفظ نقدي، وشركات ذات تحفظ في الرافعة المالية، وشركات ذات تحفظ مالي.

وقد أسفر البحث عن أن المرونة المالية يمكن أن تتحقق من خلال سياسات مالية متحفظة، بمعنى أن الشركة ربما تختار الاحتفاظ باحتياطيات نقدية جوهرية أو فائض في الاقتراض كحائط صد ضد القيود المالية المستقبلية الممكنة.

لقد هدفت دراسة (الحناوي، ٢٠١٨م) إلى اختبار تأثير التحفظ المحاسبي بنوعيه المشروط وغير المشروط على تكلفة رأس المال (التمويل بالملكية – التمويل بالاقتراض).

وقد قامت الدراسة على عينة من الشركات المصرية المسجلة بالبورصة المصرية والمدرجة بالمؤشر EGX100.

وقد استخدمت الدراسة الاستحقاقات المحاسبية وفقًا لنموذج (Givoly and Hayn) لقياس التحفظ المحاسبي المشروط، واستخدمت القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية لقياس التحفظ غير المشروط.

وتشير نتائج الدراسة إلى: وجود علاقة سلبية، ولكن غير معنوية، بين التحفظ المشروط وتكلفة رأس المال، وجود علاقة سلبية ومعنوية بين التحفظ غير المشروط وتكلفة التمويل بالملكية، وجود علاقة إيجابية، ولكن غير معنوية، بين التحفظ غير المشروط وتكلفة التمويل بالاقتراض، وجود علاقة سلبية غير معنوية بين التحفظ غير المشروط وتكلفة التمويل بالاقتراض.

وبالنسبة لحجم الشركة، أظهرت النتائج ما يلي: لا يوجد تأثير معنوي لحجم الشركة على العلاقة بين التحفظ المشروط وتكلفة التمويل بالملكية، وجود تأثير معنوي لحجم الشركة على العلاقة بين التحفظ غير المشروط وتكلفة التمويل بالملكية، عدم وجود تأثير معنوي لحجم الشركة على العلاقة بين نوعي التحفظ (المشروط وغير المشروط) وتكلفة التمويل بالاقتراض.

تناولت دراسة (قنديل، ٢٠١٨) دراسة تأثير التحفظ المحاسبي على كفاءة القرارات الاستثمارية. وتمت الدراسة في قطاع من الشركات السعودية المختارة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير عكسي ومعنوي للتحفظ المحاسبي على الاستثمار، بما معناه أن التحفظ المحاسبي يخفض من الاستثمار أكثر من اللازم، ومن ثم يؤدي إلى تحسين كفاءة القرارات الاستثمارية للشركات التي لديها استثمار أكثر من اللازم.

اختبرت دراسة (السيد، ٢٠١٨م) العلاقة بين التحفظ المحاسبي وكل من محددات جودة الأرباح ومستوى الديون من خلال عينة من شركات المواد الأساسية في سوق المال السعودي.

وقد استخدمت الدراسة مؤشر نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية لقياس التحفظ المحاسبي.

وقد أشارت الدراسة إلى أنه: لا توجد علاقة معنوية بين مستوى التحفظ المحاسبي والقدرة التنبؤية للأرباح، كما يوجد علاقة معنوية بين مستوى التحفظ واستمرارية الأرباح، كما يوجد تأثير معنوي سالب لمستوى التحفظ المحاسبي على مستوى الدين، ويوجد أيضًا تأثير معنوي سالب لمستوى التحفظ المحاسبي على مستوى الدين ، وقد أشارت الدراسة إلى ضرورة تبني عنصر التحفظ المحاسبي في الإطار التنظيمي للمحاسبة.

٣/٥. دراسات تتعلق بالمراجعة المشتركة

تطرقت دراسة (أبو صالح، ٢٠١٥م) إلى محاولة اختبار تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة. وقامت الدراسة على عينة تتكون من ٤٣ شركة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية في دراسة تطبيقية **وقد توصل الباحث إلى:** عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين الشركات التي تستخدم المراجعة المشتركة والشركات التي تستخدم المراجعة الفردية، مما يعني أن المراجعة المشتركة لا تسهم في تحسين جودة المراجعة في البيئة المصرية. وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة بين الشركات التي تستخدم المراجعة المشتركة والشركات التي تستخدم المراجعة الفردية، مما يدل على أن المراجعة المشتركة تسهم في تخفيض درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية.

استهدفت دراسة (العاصي، ٢٠١٥م) دراسة تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في حالات المراجعة المشتركة الاختيارية والمراجعة المشتركة الإلزامية والمراجعة الفردية. وقامت الدراسة على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية واستخدمت التحفظ المحاسبي لقياس

جودة المراجعة. **وقد أظهرت النتائج أن** الشركات التي تستخدم نهج المراجعة المشتركة تكون لديها جودة عملية مراجعة أعلى من الشركات التي تستخدم المراجعة الفردية.

اعتمدت دراسة (أبو جبل، ٢٠١٦م) على دراسة عينة عشوائية من القوائم المالية وتقارير المراجعة للشركات المصرية المسجلة في البورصة المصرية مع الاستعانة بالاستقصاء وذلك في محاولة الكشف عن مدى التأثير الجوهري للعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة. وتوصل الباحث إلى ضرورة الاهتمام بتفعيل المراجعة المشتركة، وضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدراتها بشكل مستمر.

تمثل الهدف الرئيس لدراسة (جبر، ٢٠١٧م) في قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بطرح خطة نظرية وتطبيقية للتوصل إلى أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة المراجعة وأشارت النتائج إلى: إن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي مما يزيد من جودة عملية المراجعة، هناك ارتباط بين تطبيق جودة المراجعة المشتركة وبين جودة عملية المراجعة، وقد نوه الباحث بضرورة قيام الشركات المقيدة في البورصة بتطبيق مدخل المراجعة المشتركة من خلال مكتبي إحداهم من Big4.

هدفت دراسة (عبد القوي، ٢٠١٨م) إلى دراسة تأثير المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي ومدى تحفظ المراجعين في ظل المراجعة المشتركة مقارنةً بالمراجعة الفردية، وذلك من خلال تحليل تقارير مراقبي الحسابات للشركات المدرجة في البورصة المصرية. وقام البحث على عينة من ١١٥ شركة مدرجة بالبورصة، وكانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث: أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقارير أكثر تحفظًا مقارنةً بالمراجعة الفردية، أن من طبق المراجعة المشتركة اختياريًا أكثر تحفظًا عن من يقومون بالمراجعة المشتركة إجبارياً، أن إصدار تقارير متحفظة من قبل المراجعين يعتبر مؤشرًا على استقلالية المراجع، أن المراجعة المشتركة الاختيارية ساهمت في الحد من تركيز سوق المراجعة خلال تلك الفترة.

هدفت دراسة (اليساري، ٢٠١٨) إلى التعرف على دور المراجعة المشتركة في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية على عينة عشوائية من ٢٨٠ مفردة، **وخلصت الدراسة إلى** وجود أهمية

في تطبيق المراجعة المشتركة في البيئة العراقية أن المراجعة المشتركة ستلعب دورًا بارزًا في عملية اكتشاف التلاعب في القوائم المالية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية.

قامت دراسة (علي، ٢٠١٩م) باختبار مجموعة من محددات الطلب على خدمات المراجعة المشتركة، حيث قام الباحث باختيار مجموعة محددات تمثل رغبة الشركة في الاستفادة من منافع المراجعة المشتركة، والتي تتمثل في الملكية الإدارية، الملكية المؤسسية، حجم الشركة، ومستوى استقلال مجلس الإدارة، وقام الباحث باختبار عينة من ٦١ شركة مصرية مقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من المحددات التي تم وضعها تتأثر معنويًا بالمراجعة المشتركة، وأن الشركات كبيرة الحجم هي التي تعتمد على المراجعة المشتركة.

٤/٥. دراسات تتعلق بالمراجعة المشتركة وتأثيرها على التحفظ المحاسبي:

استخدمت دراسة (Tronnes & Ittonnes, 2015) أتعاب المراجعة وجودتها لقياس تأثيرات كل من المراجعة المشتركة والمراجعة الفردية، وتطرقت الدراسة أيضًا إلى تأثير مشاركة مراجعين من نفس المكتب في المراجعة المشتركة على جودة المراجعة، وأظهرت نتائج الدراسة بعد تحليلها أنه لا يوجد اختلاف جوهري في جودة المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية في حالة مشاركة مراجعين من مكاتب مختلفة. بينما أظهرت النتائج أيضًا أن مشاركة مراجعين من نفس المكتب في المراجعة المشتركة يؤدي إلى رفع مستوى جودة المراجعة.

استهدفت دراسة (العاصي، ٢٠١٥م) دراسة تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في حالات المراجعة المشتركة الاختيارية والمراجعة المشتركة الإلزامية والمراجعة الفردية، وقامت الدراسة على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية واستخدمت التحفظ المحاسبي لقياس جودة المراجعة، **وقد أظهرت النتائج أن** الشركات التي تستخدم نهج المراجعة المشتركة تكون لديها جودة عملية مراجعة أعلى من الشركات التي تستخدم المراجعة الفردية.

تناولت دراسة (مندور، ٢٠١٦م) شريحة من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية خلال فترة زمنية محددة. وكان الهدف من الدراسة هو معرفة تأثير تطبيق مدخل المراجعة المشتركة اختياريًا على الحد من ممارسة إدارة الأرباح مقارنة بالمراجعة الفردية. وقد استخدمت الدراسة الاستحقاقات والعمليات الحقيقية لقياس إدارة الأرباح. وقد أسفرت الدراسة عن عدة نتائج، لعل من أهمها تمارس الشركات محل الدراسة إدارة الأرباح، مما يؤثر على التدفقات النقدية للشركات. يوجد

تـأثير إيجـابي الاتجـاه علـى إدارة الأربـاح عنـد اسـتخدام مـدخل المراجعـة المشـتركة مـن خـلال الاستحقاقات. لا توجد تأثيرات من خلال العمليات الحقيقية.

وتوصلت دراسة أجراها (André et al., 2016) إلى أنَ الشركاتِ التي تخضعُ للمراجعةِ المشتركةِ لديها مؤشراتُ تحفظٍ أقلَ منْ الشركاتِ التي تخضعُ للمراجعةِ منْ قبلِّ مراجعِ حساباتِ واحدٍ، خاصةٌ في البلدانِ ذاتِ الأنظمةِ الرقابيةِ القويةِ وتلجأُ الشركاتُ إلى هذا النوعَ منْ المراجعةِ لزيادةِ الثقةِ في قوائمها الماليةِ لمستخدميها، مما يدفعها إلى تحملِ تكلفةٍ إضافيةٍ لتحملِ مراجعةٍ منْ اثنينِ منْ المراجعينَ. وهذا ما توصل إليه دراسةٌ (Gul, et al., 2003; Dang & Brazel., 2008)، إن الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة لديها مؤشرات تحفظ أقل من الشركات التي تخضع للمراجعة من قبل مراجع حسابات واحد.

أشارت دراسة (Lobo, 2017) إلى انخفاض في الشفافية للشركات التي تستخدم مدخل المراجعة المشتركة المعتمد على مزيج من مكاتب المراجعة الكبيرة. وقد استعانت الدراسة بالشهرة لقياس تأثير المراجعة المشتركة على قيمة الشركة، وأوضحت أيضًا أن الشركات التي تستخدم مزيجًا من المراجعة من مكاتب المراجعة الكبيرة وغير الكبيرة لديها نسبة إفصاح أفضل من تلك التي تستخدم المزيج من المكاتب الكبيرة فقط.

هدفت دراسة (غالي، ٢٠١٨م) إلى قياس تأثير المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة المدرجة في المؤشر المصري EGX100. واعتمد الباحث في بحثه على تحليل التقارير المالية المنشورة لعينة من هذه الشركات تتكون من ٤٢ شركة. **وأشارت نتائج البحث إلى** وجود علاقة ارتباط موجبة وذات تأثير معنوي بين مدخل المراجعة المشتركة ومستوى التحفظ المحاسبي، وهو ما يشير إلى أن زيادة التحفظ المحاسبي ترتبط بمدخل المراجعة المشتركة، كما توصل الباحث أيضًا إلى وجود علاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة، **وأشار الباحث في توصياته إلى** أهمية الاهتمام وتبني مدخل المراجعة المشتركة وضرورة طرح معيار مصري أو دولي لتطبيق المراجعة المشتركة في الشركات المدرجة في البورصة.

٥/٥. دراسات تتعلق بالمراجعة في ظل نظم (ERP):

تناولت دراسة (ابولحية، ٢٠١٥م) مدى مهارات وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية، وجاءت نتائج الدراسة بوجود

علاقة طردية بين قيام مراجع الحسابات بفحص النظام ومهاراته في جمع وتقييم أدلة الإثبات، ووجود علاقة طردية بين قيام مراجع الحسابات بتقييم المخاطر الناشئة في العمل في ظل بيئة أنظمة الحوسبة ومهارات جمع وتقييم أدلة الإثبات، وأيضًا بينها وبين إلمام المراجع بمعايير المراجعة الدولية.

وتطرقت دراسة (عايش، ٢٠١٧م) إلى أدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني ومقارنتها بأدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل العادية في دراسة تحليلية للدراسات السابقة للأدب المحاسبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن أدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني تتطلب تقنيات خاصة للتحقق من صحتها.

كما قامت دراسة (شتيح، ٢٠١٧م) بقياس أثر كفاءة تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على جودة المراجعة في دراسة وصفية معتمدة على استبيان بين خبراء الحسابات ومحافظي الحسابات لولاية المسيلة الجزائرية. وتناولت الدراسة تعريف كل من نظم المعلومات المحاسبية وذكر خصائصها، كما قامت بتوصلها وتعريفها، وتوصلت الدراسة إلى أن كلما زادت دقة والإفصاح في المعلومات، كلما زادت فعالية جودة المراجعة الخارجية، كما أظهرت الدراسة أن جودة المراجعة الخارجية تتأثر بكفاءة بيئة نظم المعلومات المحاسبية، وتتأثر أيضاً بكفاءة العاملين ومعالجة البيانات وإدخالها وصحتها وأمنها.

قامت دراسة (حميداتو، ٢٠١٨م) بدراسة مراجعة الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية في دراسة تناولت تحليلًا للدراسات السابقة في نفس المجال لتكون امتدادًا للدراسات السابقة والوقوف على آخر التحليلات. **وتوصلت الدراسة إلى** أن مراجعة الحسابات في البيئة الإلكترونية تتطلب تأهيلًا للمراجع حتى يتمكن من إبداء رأيه، وهذا يضفي المصداقية على مخرجات أنظمة المحاسبية في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني مع تذكير بالمخاطر المتأصلة وما هو ناتج عن برامج الرقابة الداخلية.

٦/٥. التعليق على الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

أ- التعليق على الدراسات السابقة:

تشير نتائج الدراسات السابقة إلى وجود علاقة إيجابية بين نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) والتحفظ المحاسبي، حيث يُسهم تطبيق نظم ERP في تعزيز وزيادة مستوى التحفظ المحاسبي جودة المعلومات المحاسبية. فقد اتفق كل من (حسن، ٢٠١٨؛ وهدان، ٢٠١٨؛ Oladi

Farooq et al., ؛Chan, et al., 2021 ؛Shafakhebarizadeh & Alipour, 2015 2019) على أن نظم ERP تدعم التحفظ المحاسبي وتحسن من جودة البيانات المالية.

كما أكدت الدراسات الأخرى مثل (عبد الحليم، ٢٠١٥؛ جريش، ٢٠١٥؛ رمضان، ٢٠١٦؛ عفيفي، ٢٠١٦؛ الحناوي، ٢٠١٨؛ قنديل، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٨) على التأثير الإيجابي للتحفظ المحاسبي في تحسين التقارير المالية، إذ يعتبر التحفظ عنصرًا هامًا يزيد من مصداقية البيانات المالية.

وفيما يتعلق بالمراجعة المشتركة، وجد كلًا من (أبو صالح، ٢٠١٥؛ أبو جبل، ٢٠١٦؛ جبر، ٢٠١٧؛ عبد القوي، ٢٠١٨؛ اليساري، ٢٠١٨؛ علي، ٢٠١٩) أنها تساهم في رفع جودة عملية المراجعة، ما دفع العديد من الشركات إلى اعتماد هذا الأسلوب لتحقيق شفافية أكبر. وقد أشارت الدراسات (العاصي، ٢٠١٥؛ غالي، ٢٠١٨؛ Bisogno & Deluce, 2016؛ Tronnes & Ittonnes, 2015) إلى أن المراجعة المشتركة ترتبط برفع مستوى التحفظ المحاسبي وزيادة جودة المراجعة.

إضافة إلى ذلك، أظهرت دراسات مثل (مندور، ٢٠١٦؛ Bisogno & Deluce, 2016) أن المراجعة المشتركة تساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذ تعزز الشفافية وتقلل من فرص التلاعب، مما يشجع على تطبيق هذا النهج بشكل أكبر.

وأخيرًا، أشارت دراسات أخرى مثل (شتيح، ٢٠١٧) إلى أهمية كفاءة نظم المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المراجعة الخارجية، فيما أظهرت دراسات (حميداتو، ٢٠١٨؛ ابولحية، ٢٠١٥) ضرورة تأهيل المراجعين للتعامل مع بيئة التشغيل الإلكتروني، ويمكن التعامل مع هذا الامر بالمراجعة المشتركة لمكاتب ذات خبرة ومكاتب صغيرة حتي يكون هناك الاحتكاك العملي لنقل الخبرات والتعلم.

ب- الفجوة البحثية.

- **قياس أثر نظم ERP على التحفظ المحاسبي في بيئة المراجعة المشتركة:** معظم الدراسات التي تناولت ERP والتحفظ المحاسبي لم تركز على تأثير نظم ERP في ظل بيئة تعتمد المراجعة المشتركة. هناك حاجة لدراسة كيفية تفاعل ERP مع بيئة المراجعة المشتركة، سواء كان تأثير ذلك في تقليل التلاعب بالأرباح أو تعزيز الشفافية.

– **تحديد الظروف التي تعزز فعالية ERP في ضوء المراجعة المشتركة:** هناك فجوة فيما يتعلق بفهم العوامل التي قد تجعل ERP أكثر فعالية في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي عند تطبيقه بالتزامن مع المراجعة المشتركة، مثل حجم الشركة، الرافعة المالية، ونوع القطاع، القيمة السوقية، هذه العوامل قد تكون حاسمة لفهم متى يكون التأثير أكثر وضوحًا أو فعالية.

– **التحديات والمخاطر المرتبطة بالإفصاح الإلكتروني ضمن بيئة ERP والمراجعة المشتركة:** تشير بعض الأبحاث إلى المخاطر المتعلقة بالإفصاح الإلكتروني عند استخدام ERP، لكن لم يتم استكشاف كيفية إدارة هذه المخاطر في بيئة المراجعة المشتركة التي تتطلب مستوى عالٍ من الشفافية، هذه الفجوة تستدعي بحث كيفية تعزيز دقة الإفصاح وتقليل المخاطر لتحقيق مستوى أعلى من التحفظ المحاسبي.

– **تأثير نظم ERP على التحفظ المحاسبي ودور المراجعة المشتركة كآلية ضابطة:**

رغم أن الأبحاث تشير إلى أن كلا من نظم ERP والمراجعة المشتركة لهما تأثير إيجابي على جودة المعلومات المالية ومستوى التحفظ المحاسبي، إلا أن هناك نقصًا في الدراسات التي تتناول كيفية تفاعل نظم ERP مع دور المراجعة المشتركة كآلية ضابطة لتحسين أو تعديل مستوى التحفظ المحاسبي. هذه الفجوة البحثية تتطلب دراسة شاملة لاستكشاف التأثيرات والتفاعلات بين نظم ERP والمراجعة المشتركة

٦. فروض الدراسة:

بعد استقراء الدراسات السابقة وتجديد الفجوة البحثية فانه يمكن اشتقاق الفروض كما يلي:

الفرض الأول:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي.

الفرض الثاني:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين (ERP) والمراجعة المشتركة.

الفرض الثالث:

لا يوجد اثر ذو دلالة معنويَّة لنظَّم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبيِّ.

الفرض الرابع:

لا يوجد اثر جوهري لنظم (ERP) على المراجعة المشتركة.

الفرض الخامس :

لا يوجد اثر ذو دلالة معنويَّة للمراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ.

الفرض السادس:

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نظم (ERP) و التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة.

٧. منهجية البحث واختيار العينة:

١/٧. تتناول منهجية الدراسة عرض مجتمع وعينة الدراسة، ومتغيرات الدراسة وطرق قياسها، ومصادر جمع البيانات، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

٢/٧. مجتمع وعينة الدراسة

يتكوَّن مجتمع الدِّراسة من الشَّركات المقيَّدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق الماليَّة المصريِّ، حيث تمَّ تطبيق الدِّراسة على قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرِّعاية الصِّحِّيَّة والأدوية وتختلف القطاعات من ناحية طبيعة التَّشغيل ومساهماتهم الجوهريَّة في الدَّخل القوميِّ. وبلغ عدد شركات عيِّنة الدِّراسة (٦٠) شركة في القطاعات المختارة وبياناتها المستخدمة وفقًا للبيانات المعلنة من جانب البورصة المصريَّة، **وقد تمَّ اختيار العيِّنة طبقًا لتوافر الشُّروط التَّالية:**

استمرار قيد وتداول أسهم الشَّركات محلَّ الدِّراسة في سوق الأوراق الماليَّة المصريِّ لمدَّة ستِّ سنوات خلال المدَّة من عام ٢٠١٧م إلى عام ٢٠٢٢م لإمكانيَّة الحصول على البيانات الخاصَّة بمتغيِّرات.

٣/٧ . أسلوب الدراسة

اعتمدتْ الدراسةُ على المنهجينِ الاستقرائيِ والاستنباطيِ في البحثِ العلميِ لتحقيقِ أهدافِ الدراسةِ فتمَ استخدامُ المنهجِ الاستنباطيِ في بناءِ الإطارِ النظريِ للدراسةِ واشتقاقِ فروضها واستخدامِ المنهجِ الاستقرائيِ في تجميعِ البياناتِ اللازمةِ واختبارِ فروضِ الدراسةِ واستخلاصِ نتائجها

٤/٧: متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

اعتمدت الدِّراسة على مجموعة من العوامل المؤثِّرة على كلّ من نظم (ERP) والمراجعة المشتركة والتَّحفُّظ المحاسبيِّ للثلاث قطاعات وتمَّ توصيف هذه العوامل وفقًا للدِّراسات السَّابقة ونتائج

تحليل محتوى التَّقارير الماليَّة للشَّركات محلَّ الدِّراسة . ويعرض الجدول رقمًا (١) تلك المتغيرات وطرق قياسها.

رمز المتغير	المتغير	طريقة القياس	المصدر
		المتغير المستقل	
X	نظم تخطيط موارد المشروع	متغير وهمي يعادل واحد للشركات التي تطبق نظم تخطيط موارد المشروع وصفر للشركات التي لا تطبق نظم نظم تخطيط موارد المشروع	Brazel & Dang, 2008; Shafakheibari & Oladi, 2015; Aryani & Krismiaji, 2013
		المتغير التابع	
Y	التحفظ المحاسبي	نسبة القيمة السوقية الي القيمة الدفترية لصافي الأصول (حقوق الملكية) (MTB) وتم احتساب القيمة السوقية عدد الأسهم المصدرة في السعر السوقي للسهم (سعر الأقفال)	Baver & Ryan ,2000
		المتغير الوسيط	
Z	المراجعة المشتركة	متغير وهمي يعادل (واحد) اذا كانت الشركة تراجع بالمراجعة المشتركة أو (صفر) بخلاف ذلك	Soliman , 2014 :Butar – butar & indarto ,2018
		المتغيرات الحاكمة	
C1	حجم الشركة (Size)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول حجم الشركة يفترض أنه يؤثر سلبياً على نظم تخطيط موارد المشروع لتوفر الإمكانيات المادية وضغوط المحللين الماليين ووسائل الإعلام لوجود عدد كبير من مستخدمي معلومات التقارير المالية للشركات كبيرة الحجم	Brazel & Dang, 2008; Chen & Zhang, 2014; Lenard, et al., 2016; Amoah, et al., 2017; Ji, et al., 2017
C2	معدل النمو (Growth)	[اجمالي الأصول في السنة (t) – اجمالي الأصول في السنة (t–1)] / اجمالي الأصول في السنة (t–1)	Gray, et al., 2009
C3	BIG4	متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجعة من المكاتب الكبري أو صفر بخلاف ذلك ويفترض أنه يرتبط سلبياً مع نظم تخطيط موارد المشروع للإبلاغ في حالة وجود ضعف في الرقابة الداخلية، وتوفر المراجعين ذوي الخبرة لاكتشاف الانحرافات	Li, et al., 2012; Chen & Zhang, 2014; Lenard, et al., 2016
C4	معدل دوران الأصول	إجمالي الإيرادات / متوسط إجمالي الأصول	Hunton, et al., 2002; Wang, et al., 2011; Aryani & krismia,2013; Amoah, et al., 2017
C5	معدل التدفقات النقدية التشغيلية OCF	التدفقات النقدية التشغيلية / إجمالي الأصول	Lobo et al., 2013; Andre et al., 2016
C6	الرافعة المالية	أجمالي الالتزامات / أجمالي الأصول يفترض أن يرتبط طرديا مع التحفظ المحاسبي حيث يؤدي ارتفاع نسبة المديونية الي تبني سياسات متحفظة	Alfaraih & Alanezi, 2012; Lesage et al.. 2012; Lobo et al., 2013; Andre et al., 2016

جدول (١) متغيرات الدراسة وطرق قياسها

المصدر: إعداد الباحث

٥/٧: مصادر جمع البيانات:

تمَّ الحصول على البيانات اللَّازمة لاختبار فروض الدِّراسة عن طريق البيانات المتاحة على شبكات الإنترنت (www.mubasher.inf)، شركة مصر لنشر المعلومات، موقع البورصة المصريَّة (www.egx.com.eg)، وموردي المراجعة المشتركة، والتَّقارير الماليَّة للشَّركات التَّابعة لقطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرِّعاية الصِّحِّيَّة والأدوية المقيِّدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق الماليَّة المصريِّ، وتحتوي تلك التَّقارير على قائمة الدَّخل، قائمة الأرباح المرحلة، قائمة المركز الماليِّ، قائمة التَّدفُّقات النَّقديَّة، الإيضاحات المتمِّمة للقوائم الماليَّة، وتقرير مراجع الحسابات عن القوائم الماليَّة وعن الرِّقابة الدَّاخليَّة، والبيانات المستخدمة هي بيانات (٦٠) شركة، وبالتَّالي، لدينا (٣٠٠) مشاهدة (٦٠*٥).

٦/٧: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

اعتمدت الدِّراسة في اختبار مدى صحَّة فرضيَّاتها وتحقيق أهدافها والإجابة عن تساؤلاتها على مجموعة من الأساليب الإحصائيَّة وذلك باستخدام حزم البرامج الإحصائيَّة المتقدِّمة SPSS **على النَّحو التَّالي:**

١/٦/٧: اختبار كولموجروف سميرنوف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

لاختبار مدى تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، واختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة.

٢/٦/٧ تحليل ارتباط سبيرمان Spearman Correlation:

لتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين المتغير المستقل (نظم تخطيط موارد المشروع) والمتغير الوسيط (المراجعة المشتركة) والمتغير التابع (التحفظ المحاسبي).

٣/٦/٧: تحليل الارتباط المتعدد Multiple Correlation Analysis:

يعتبر أسلوب تحليل الارتباط المتعدِّد من أساليب التَّحليل الإحصائيِّ الَّتي تتعامل مع المتغيِّرات المتعدِّدة، وغالبًا يتمُّ استخدام هذا الأسلوب بهدف الكشف عن نوع وقوَّة العلاقة بين المتغيِّر التَّابع والمتغيِّرات المستقلَّة، حيث يستخدم تحليل الارتباط المتعدِّد بهدف تحديد قوَّة العلاقة بين المتغيِّرات.

٤/٦/٧: نموذج الانحدار اللوجستي Logistic Regression Model:

تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي ثنائي الاستجابة للتعامل مع المتغيرات التابعة الثنائية (Binary Dependent Variables). ويتميز النموذج بقدرته على معالجة المشاكل الإحصائية المرتبطة بطريقة المربعات الصغرى مثل الارتباط الذاتي (Autocorrelation)، والتعدد الخطي (Multicollinearity)، وعدم تجانس التباين (Heteroscedasticity). كما يُعتبر مناسبًا لتحليل البيانات التي تعتمد على نتائج تصنيفية أو احتمالية.

٧/٧: الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة:

اشتملت الاختبارات الإحصائية لفروض الدراسة على اختبار F–test لاختبار معنوية النموذج ككل، واختبار T–test لاختبار معنوية كل متغير على حدة، كما تم استخدام Variance Inflation Factor (VIF)، وأيضاً اختبار (Tolerance) وذلك بهدف اكتشاف مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في النموذج. كما تعتبر هذه الاختبارات جميعها مصاحبة لأساليب التحليل التي تقرر استخدامها والمتوفرة في حزمة الأساليب الإحصائية SPSS.

١/٧/٧: التحليل الوصفي للبيانات Descriptive Analysis:

لتحديد خصائص عيِّنة الدِّراسة من خلال الوسط الحسابيِّ والانحراف المعياريِّ وذلك بهدف رصد سلوك بيانات الدِّراسة.

٢/٧/٧: تحليل المسار Path Analysis:

باستخدام تحليل المسارات الهيكليَّة Smartpls وهو أسلوب ينظِّم الارتباطات المتداخلة بين مجموعة من المتغيِّرات في صورة قياسيَّة بحيث يتمُّ في شكل نماذج سببيَّة (السَّبب والنَّتيجة) لهذه المتغيِّرات وتمَّ استخدامه في البحث للتَّحقُّق من الفرض الرَّابع "لا يوجد أثرًا جوهريًّا لنظم تخطيط موارد المشروع على التَّحفُّظ المحاسبيِّ في المراجعة المشتركة في الشَّركات محلَّ الدِّراسة".

٨. عرض وتحليل نتائج الدراسة

قام الباحث بتوظيف البيانات الَّتي تمَّ الحصول عليها وذلك بهدف تحديد أثر نظَّم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبي وكذلك تحديد أثر نظَّم (ERP) على المراجعة المشتركة وأيضًا تحديد أثر (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة وذلك التَّأثير على التَّحفُّظ المحاسبي في شركات قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرِّعاية الصِّحِّيَّة والأدوية المقيِّدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق الماليَّة المصريِّ، واعتمدت الدِّراسة على أسلوب الانحدار المتعدِّد ونموذج الانحدار

اللُّوجستيِّ وتحليل المسار وذلك بهدف تحليل البيانات واختبار مدى صحَّة فروض الدِّراسة واستخلاص النَّتائج، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

١/٨: اختبار صلاحية البيانات بالحالة الافتراضية للتحليل الإحصائي:

لمعرفة مدى صلاحيَّة البيانات محلَّ الدِّراسة للتَّحليل الإحصائيِّ يتمُّ اختبار مدى تبعيَّة المتغيِّرات للتَّوزيع الطَّبيعيِّ، ومن ثمَّ اختبار مدى وجود مشكلة التَّداخل الخطى في النَّموذج الخاصِّ بالدِّراسة، ثمَّ اختبار مدى وجود مشكلة الارتباط الذَّاتيِّ والَّتي تؤثِّر على دقَّة نتائج نموذج الدِّراسة، **وهو ما يمكن توضيحه كما يلي:**

١/١/٨: اختبار التوزيع الطبيعي (Normal-Distribution Test)

لفحص مدى تبعيَّة البيانات المستخدمة في الدِّراسة للتَّوزيع الطَّبيعيِّ اعتمدت الدِّراسة على اختبار (Kolmogorov – Smirnov) ضمن حزمة برنامج (SPSS) وذلك بالنِّسبة للمتغيِّرات المتَّصلة فقط والمتمثِّلة في حجم الشَّركة، معدَّل النُّموِّ، معدَّل دوران الأصول، معدَّل التَّدفُّقات النَّقديَّة التَّشغيليَّة، الرَّافعة الماليَّة. أمَّا بالنِّسبة للمتغيِّرات الوهميَّة فهي ذات قيم ثنائيَّة التَّوزيع لذا؛ لا تخضع لشروط التَّوزيع الطَّبيعيِّ. حيث تتبع المتغيِّرات التَّوزيع الطَّبيعيَّ إذا كانت قيمة معنويَّة الاختبار (Sig.) أكبر من ٠.٠٥ (خواجة وبشير، ٢٠٠٣م؛ بالانت، ٢٠٠٦م). ويمكن توضيح مدى تبعيَّة تلك المتغيِّرات للتَّوزيع الطَّبيعيِّ في قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرِّعاية الصِّحِّيَّة والأدوية من خلال الجدول رقم (١/٨).

جدول (٢) للتوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov نتائج

رمز المتغير	المتغير	الإحصائية	المعنوية
C1	**حجم الشركة**	**0.055**	**0.031**
C2	**معدل النمو**	**0.375**	**0.000**
C4	**معدل دوران الأصول**	**0.125**	**0.000**
C5	**معدل التدفقات النقدية التشغيلية**	**0.093**	**0.000**
C6	**الرافعة المالية**	**0.150**	**0.000**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

اتضح من فحص نتائج الجدول رقم (٢) أن قيمة مستوى المعنوية لجميع متغيرات الدراسة أقل من (٠.٠٥) وهو ما يدل على عدم اقتراب المتغيرات المتصلة من التوزيع الطبيعي. ولذلك تم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية عند اختبار صحة فروض الدراسة.

٢/١/٨: اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test)

يتمَّ إجراء اختبار التَّداخل الخطِّيِّ لفحص مدى وجود مشكلة التَّداخل الخطى في نموذج الدِّراسة، حيث تؤدِّي هذه المشكلة إلى ضعف النَّموذج في تفسير الأثر على المتغيِّر التَّابع، ويتمَّ إجراء هذا الاختبار بتحديد قيمة تضخُّم التَّباين Variance Inflation Factor (VIF) وقيمة التَّباين المسموح به Tolerance باستخدام مقياس Collinearity Diagnostics، وتكوُّن مشكلة التَّداخل الخطِّيِّ ليست موجودةً بنموذج الدِّراسة إذا كانت قيمة تضخُّم التَّباين أقلَّ من ١٠، وقيمة التَّباين المسموح به أكبر من ٠.٠١ (Obrien, 2007) ويمكن توضيح مدى وجود مشكلة التَّداخل الخطِّيِّ من خلال الجدول رقم (٣).

جدول (٣) نتائج اختبار التداخل الخطي

رمز المتغير	المتغير	تضخم التباين	التباين المسموح به
X	**تطبق ERP**	**1.103**	**0.906**
C1	**حجم الشركة**	**1.381**	**0.724**
C2	**معدل نمو الايرادات**	**1.029**	**0.972**
C3	**BIG4**	**1.548**	**0.646**
C4	**معدل التدفقات النقدية التشغيلية**	**1.202**	**0.832**
C5	**معدل دوران الأصول**	**1.335**	**0.749**
C6	**الرافعة المالية**	**1.567**	**0.638**
Z	**المراجعة المشتركة**	**1.552**	**0.644**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيم تضخم التباين لنظم تخطيط موارد المشروع والمراجعة المشتركة والمتغيرات الحاكمة أقل من (١٠)، وقيم التباين المسموح به أكبر من (٠.٠٥) مما يدل على عدم وجود مشكلة التداخل الخطي وقوة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على التحفظ المحاسبي.

٣/١/٨: اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)

يتمَّ إجراء اختبار الارتباط الذَّاتيِّ للتَّأكُّد من مدى خلوِّ النَّموذج من مشكلة الارتباط الذَّاتيِّ حيث تؤدِّي هذه المشكلة إلى أثر غير حقيقيّ للمتغيِّرات المستقلَّة على المتغيِّر التَّابع ، لذا يتمُّ إجراء اختبار Durbin Watson Test (D – W) فإذا كانت قيمته تتراوح بين (١.٥: ٢.٥) فهذا يدلُّ على خلوِّ النَّموذج من مشكلة الارتباط الذَّاتيِّ والَّتي تؤثِّر على دقَّة نتائج نموذج الدِّراسة (Basheer, 2003) وقد

ظهرت نتائج قيمةً (D – W) كما يلي (١.٩١١)، وهي بذلك تقع ضمن المدي الملائم (١.٥: ٢.٥) وهو ما يدل على عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي.

٢/٨: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

لعمل التَّحليل الوصفيِّ اعتمدت الدِّراسة على تقسيم متغيِّرات الدِّراسة إلى متغيِّرات متَّصلة ومتغيِّرات منفصلة كما يلي:

١/٢/٨: المتغيرات المتصلة:

وتتمثَّل المتغيِّرات المتَّصلة للدِّراسة في حجم الشَّركة، الرَّافعة الماليَّة، معدَّل النُّموِّ، معدَّل دوران الأصول، معدَّل التَّدفُّقات النَّقديَّة التَّشغيليَّة، الرَّافعة الماليَّة. ويمكن توضيح التَّحليل الوصفيِّ لتلك المتغيِّرات في قطاع العقارات من خلال الجدول رقم (٤).

جدول (٤) نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات قطاع العقارات

رمز المتغير	المتغير	شركات تطبق نظم(ERP)				شركات لا تطبق (ERP)			
		المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة
Y	التحفظ المحاسبى	7.714	17.03	0.657	94.48	3.365	2.981	0.377	17.57
C1	حجم الشركة	20.871	2.604	17.196	25.815	20.777	2.138	17.298	25.032
C2	معدل النمو	0.333	1.898	−1	12.914	1.057	4.087	−0.942	20.817
C4	معدل دوران الأصول	0.193	0.204	0	1.06	0.22	0.282	0	1.2
C5	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	0.013	0.061	−0.196	0.193	0.001	0.101	−0.364	0.367
C6	الرافعة المالية	0.486	0.277	0.032	0.841	0.376	0.218	0.05	0.836

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (٤) لوحظ ارتفاع متوسِّط التَّحفُّظ المحاسبيِّ في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٧.٧١٤، ٣.٣٦٥). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٩٤.٤٨) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٦٥٧)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (١٧.٥٧) وأقل قيمة (٠.٣٧٧) ويمكن تفسير هذا إلى أن قطاع العقارات يتميز بطول دورة الأعمال والمشاريع، مما يزيد من عدم اليقين حول الإيرادات المستقبلية فالشركات التي تطبق نظم (ERP) يظهر بها التحفظ المحاسبي أعلى وهذا تأثير نظم (ERP) التي توفر الرؤية الأشمل للبيانات المالية وشفافيتها لتقليل تأثير هذه المخاطر وتحسين إدارة التوقعات المالية كما يظهر **الانحراف المعياري المرتفع (١٧.٠٣)** في

الشركات التي تطبق نظم (ERP) إلى وجود تفاوت كبير بين الشركات في مستويات التحفظ، مما قد يكون نتيجة لاختلاف السياسات المحاسبية أو طبيعة المشاريع التي تنفذها كل شركة.

الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) أظهرت انحرافًا معياريًا أقل (٢.٩٨١)، مما يشير إلى تشابه أكبر في ممارساتها المالية والاستراتيجية.

أيضًا لوحظ وجود ارتفاع طفيف في متوسِّط حجم الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن متوسِّط حجم الشَّركات الَّتي لا تطبِّق (ERP) حيث بلغ (٢٠.٨٧١، ٢٠.٧٧٧) على التَّوالي وبمقارنته بالدِّراسات السَّابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض الدِّراسات السَّابقة مثل دراسة (Ji, et al., 2017) حيث بلغ متوسط حجم الشركات (٢٢.٥)، كما لوحظ وجود اختلاف بين الدِّراسة الحاليَّة وبعض الدِّراسات السَّابقة مثل دراسة (Ittonen, 2010) حيث بلغ حجم الشَّركات بها (٦.٨٦)، ودراسة(Ashbaugh– Skaife, et al., 2009) حيث بلغ حجم الشركات بها (٥.٩٤). وقد بلغت أعلى قيمة له (٢٥.٨١٥) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (١٧.١٩٦)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢٥.٠٣٢) وأقل قيمة (١٧.٢٩٨) كما ظهر الانحراف المعياري في كلا الفئتين (٢.٦٠٤ للشركات التي تطبق، و٢.١٣٨ للشركات التي لا تطبق) يعكس تفاوتًا نسبيًا في حجم الشركات، مع ميل الشركات الأكبر لتطبيق نظم (ERP) بسبب تعقيد عملياتها فالشركات الأكبر حجمًا غالبًا ما تكون أكثر تعقيدًا من حيث العمليات المالية والإدارية فالحاجة إلى إدارة حجم كبير من البيانات المالية والمحاسبية يجعل نظم (ERP) خيارًا استراتيجيًا فهذه الشركات تواجه متطلبات امتثال أعلى، مما يجعل التحفظ المحاسبي أداة مفيدة لتقليل المخاطر المالية وتعزيز الثقة بها.

وكذلك لوحظ انخفاض متوسِّط معدَّل النُّموِّ في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٣٣٣، ١.٠٥٧). وقد بلغت أعلى قيمة لها (١٢.٩١٤) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (−١)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢٠.٨١٧) وأقل قيمة (−٠.٩٤٢) فمعدل النمو في قطاع العقارات يختلف بشكل طبيعي بسبب الاعتماد الكبير على التمويل وطول دورة المشاريع. تطبيق نظم (ERP) يساعد على تقليل التضخم في أرقام النمو "الظاهري" ويعزز القدرة على تقديم بيانات دقيقة تعكس الأداء الحقيقي للشركات. لهذا السبب، الانخفاض في معدلات النمو للشركات التي تطبق نظم (ERP) ليس إشارة سلبية، بل يعكس اعتمادًا على بيانات شفافة ومدققة تساعد في

تحقيق التحفظ المحاسبي لتحقيق نمو مستدام على المدى الطويل ويظهر هذا أكثر في **الانحراف المعياري (١.٨٩٨ للشركات التي تطبق نظم (ERP) و٤.٠٨٧ للشركات التي لا تطبق نظم(ERP))** يظهر تباينًا أكبر في الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يعكس تباينًا في معدلات النمو بسبب غياب التوجيه الاستراتيجي المتكامل الذي توفره نظم (ERP).

كما لوحظ وجود انخفاض طفيف في متوسِّط معدَّل دوران الأصول في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.١٩٣، ٠.٢٢)، وقد بلغت أعلى قيمة له (١.٠٦) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (١.٢) وأقل قيمة (٠) فالشركات التي تطبق نظم (ERP) في هذا القطاع قد تكون أكثر تحفظًا في استخدام أصولها، مما يؤدي إلى معدلات دوران أصول أقل فنظم (ERP) قد تساهم في تحسين إدارة الأصول، هذا إلى جانب خصائص قطاع العقارات مثل الأصول طويلة الأجل والثبات النسبي للأصول، يجعل معدلات التدوير أقل. ويظهر هذا بوضوح في الانحراف المعياري (٠.٢٠٤) للشركات التي تطبق نظم (ERP) و (٠.٢٨٢) للشركات التي لا تطبق نظم (ERP) يظهر تباينًا أكبر في الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يشير إلى مرونة أكبر في إدارة الأصول لديها، ولكن قد يعكس أيضًا غياب نهج موحد في الإدارة أو رؤية استراتيجية واضحة ويؤكد هذا الجانب أن انخفاض معدل دوران الأصول في الشركات التي تطبق نظم (ERP) يعكس طبيعة الاستثمار طويل الأجل في الأصول وثباتها النسبي بطبيعة الحال وأيضًا ما يوفره نظم (ERP) من رؤية شاملة لموارد الشركة

وكذلك لوحظ وجود ارتفاع طفيف في متوسِّط معدَّل التَّدفُّقات النَّقديَّة التَّشغيليَّة في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات لا الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٠١٣، ٠.٠٠١). وقد بلغت أعلى قيمة له (٠.١٩٣) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (−٠.١٩٦)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٣٦٧) وأقل قيمة (−٠.٣٦٤) الفرق الطفيف في معدل التدفقات النقدية التشغيلية بين الشركات التي تطبق نظم (ERP) وتلك التي لا تطبقها يمكن أن يُعزى إلى طبيعة قطاع العقارات. هذا القطاع يعتمد على تدفقات نقدية طويلة الأجل من خلال أساليب البيع مثل التقسيط والتمويل العقاري، فالشركات قد تستخدم نظم (ERP) لتوفير أدوات لتحسين إدارة التدفقات النقدية، لكنها قد لا تعكس فرقًا كبيرًا

في هذا القطاع نظرًا لأن الإيرادات غالبًا ما تكون مقيدة بآجال زمنية طويلة. كما يظل التحفظ المحاسبي كخيار في الشركات التي تستخدم نظم (ERP) كخيار استراتيجي لتحسين التدفقات النقدية في هذا القطاع على المدى الطويل من خلال تقليل التكاليف التشغيلية ويدعم هذا الاستنتاج لانحراف المعياري (٠.٠٦١) للشركات التي تطبق نظم (ERP) و (٠.١٠١) للشركات التي لا تطبق نظم (ERP) يعكس استقرارًا أكبر في التدفقات النقدية للشركات التي تطبق نظم (ERP)، مما يعكس دور التحفظ المحاسبي في تقليل التفاوتات المالية.

وكذلك وجود انخفاض في متوسِّط الرَّافعة الماليَّة في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٣٧٦، ٠.٤٨٦). وقد بلغت أعلى قيمة له (٠.٨٤١) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٠٣٢)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٨٣٦) وأقل قيمة (٠.٠٠٥) فالشركات في هذا القطاع تتجه غالبًا إلى التمويل الخارجي ونجد أن الشركات التي تعتمد على نظم (ERP) صاحبة الرافعة المالية الأعلى فالشركات التي تطبق نظم (ERP) تعتمد بشكل أكبر على التمويل الخارجي فتعتبر نظم (ERP) أداة مناسبة لإدارة المخاطر المالية كما يظهر الانحراف المعياري (٠.٢٧٧) للشركات التي تطبق نظم (ERP) و (٠.٢١٨) للشركات التي لا تطبق نظم (ERP) يشير إلى وجود تباين أكبر في مستويات الديون بين الشركات التي تطبق نظم (ERP)، مما قد يعكس استراتيجيات تمويل مختلفة وذلك بفضل الرؤية وإدارة المخاطر اليت تعطيها نظم (ERP).

وبصفة عامة تشير النتائج إلى أن نظم (ERP) تلعب دورًا حيويًا في تحسين إدارة البيانات المالية في قطاع العقارات، حيث تعزز الشفافية والدقة وتساعد على تقديم بيانات مالية تظهر عليه التحفظً المحاسبي. خصائص القطاع تظهر بوضوح من خلال التأثير على معدل دوران الأصول، الذي يعكس الاستثمار في أصول طويلة الأجل والثبات النسبي لها، مما يؤدي إلى معدلات دوران أقل. كذلك، يظهر الأثر في معدل التدفقات النقدية التشغيلية، حيث تعتمد الشركات في هذا القطاع على التدفقات طويلة الأجل الناتجة عن طرق البيع مثل التمويل العقاري والتقسيط، مما يحد من التغيرات الفورية. بالإضافة إلى ذلك، تشير الرافعة المالية المرتفعة إلى اعتماد الشركات بشكل أكبر على التمويل الخارجي، وهو ما يجعل نظم (ERP) أداة أساسية لإدارة المخاطر المالية وتحقيق استدامة تشغيلية. نظم (ERP) تسهم في تحقيق نمو مستدام وتقليل المخاطر المالية، مما يجعلها ضرورة للشركات الكبيرة ذات العمليات المالية المعقدة في قطاع العقارات.

كما يوضح الجدول رقم (٥) التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات قطاع الأغذية والمشروبات:

جدول (٥) نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات قطاع الأغذية والمشروبات

رمز المتغير	المتغير	شركات تطبق نظم(ERP)				شركات لا تطبق (ERP)			
		المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة
Y	التحفظ المحاسبي	13.17	19.424	0.49	74.9	4.707	3.963	0.422	15.014
C1	حجم الشركة	20.466	1.343	17.575	22.575	20.261	1.345	18.084	22.047
C2	معدل النمو	0.699	4.432	−0.967	31.199	0.065	0.409	−0.649	2.064
C3	معدل دوران الأصول	1.297	0.886	0.02	4.98	1.005	0.483	0.11	2.14
C4	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	0.105	0.114	−0.047	0.569	0.073	0.129	−0.249	0.563
C5	الرافعة المالية	0.552	0.33	0.092	1.893	0.452	0.251	0.044	0.97

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (٥) لوحظ انخفاض متوسِّط التَّحفُّظ المحاسبيِّ في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (١٣.١٧، ٤.٧٠٧). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٧٤.٩) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٤٩)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (١٥.٠١٤) وأقل قيمة (٠.٤٢٢). قطاع الأغذية والمشروبات يعتمد على دورات إنتاج قصيرة مع تقلبات موسمية في الأسعار والتكاليف. نظم (ERP) تدعم التحفظ المحاسبي بتوفير رؤية شاملة للبيانات المالية، مما يساعد الشركات على مواجهة المخاطر المرتبطة بالإيرادات المستقبلية. التحفظ المحاسبي في هذا القطاع يمثل استراتيجية للتكيف مع تقلبات السوق وتعزيز استقرار الأداء المالي كما يظهر الانحراف المعياري (١٩.٤٢٤) للشركات التي تطبق نظم (ERP) مقابل (٣.٩٦٣) التي لا تطبق نظم (ERP) يشير إلى تفاوت كبير في مستوى التحفظ المحاسبي بين **الشركات التي تطبق نظم (ERP) ويمكن تفسير ذلك بأن الشركات التي تطبق نظم (ERP) تعتمد استراتيجيات أكثر تنوعًا للتحفظ المحاسبي مما يؤدي إلى تباين كبير في النتائج المالية، بينما تظهر الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) استقرارًا نسبيًا بسبب سياسات تقليدية محددة.**

أيضًا لوحظ وجود ارتفاع طفيف في متوسِّط حجم الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن متوسِّط حجم الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ (٢٠.٤٦٦، ٢٠.٢٦١) على التوالي

وقد بلغت أعلى قيمة له (٢٢.٥٧٥) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (١٧.٥٧٥)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢٢.٠٤٧) وأقل قيمة (١٨.٠٨٤) يعد تطبيق نظم (ERP) في الشركات الأكبر حجمًا في قطاع الأغذية والمشروبات خيارًا استراتيجيًا لتحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز الاستدامة المالية. ينعكس هذا في قدرة الشركات على التعامل مع الخصائص الفريدة للقطاع، مثل سرعة دوران المنتجات وتقلبات التكاليف الموسمية، مما يجعل ايضا التحفظ المحاسبي أداة مناسبه لتحقيق التوازن بين الكفاءة التشغيلية والنمو المستدام.

وكذلك لوحظ ارتفاع متوسِّط معدَّل النُّموِّ في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP)عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP)حيث بلغ على التَّوالي (٠.٦٩٩، ٠.٠٦٥). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٣١.١٩٩) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (-٠.٩٦٧)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢.٠٦٤) وأقل قيمة (-٠.٦٤٩) يتضح ان استخدام نظم (ERP) يبرز كنموذج واضح لكيفية استخدام نظم (ERP) كأداة استراتيجية لتعزيز النمو الذي تستخدمه الشركات صاحبة معدل نمو اعلي وهذا لأنه يعمل علي تحسين الكفاءة التشغيلية والإدارة المالية، وهو ما ينعكس بشكل أكبر في هذا القطاع مقارنة بالقطاعات الأخرى. ويظهر أيضا **الانحراف المعياري** (٤.٤٣٢ مقابل ٠.٤٠٩) يشير إلى تفاوت كبير في معدل النمو بين **الشركات التي تطبق نظم (ERP)** و**الشركات التي لا تطبقها** علي التوالي الانحراف المعياري الكبير لمعدل النمو بين الشركات التي تطبق نظم (ERP) وتلك التي لا تطبقها يعكس التأثير الواضح لنظم (ERP) في تمكين الشركات من التكيف مع خصائص القطاع الديناميكية. هذه الخصائص تدفع الشركات المطبقة لنظم (ERP) إلى تبني سياسات مرنة ومتنوعة لتحقيق النمو، بينما يظل التفاوت أقل بين الشركات غير المطبقة لنظم (ERP) نتيجة لاتباعها استراتيجيات نمو تقليدية.

كما لوحظ وجود ارتفاع في متوسِّط معدَّل دوران الأصول في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (١.٢٩٧، ١.٠٠٥)، وقد بلغت أعلى قيمة له (٤.٩٨) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٠٢)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢.١٤) وأقل قيمة (٠.١١) ويمكن تفسير هذا إلى ان الشركات في قطاع الأغذية والمشروبات وصاحبة متوسط نمو أعلى وتطبق نظم

(ERP) يظهر لديها معدلات التحفظ المحاسبي اعلى وذلك لأن نظم (ERP) تزيد من قدرتها على إدارة الأصول والإيرادات بكفاءة عالية. كما يظهر الانحراف المعياري (٠.٨٨٦) التي تطبق نظم (ERP) مقابل (٠.٤٨٣) لا تطبق نظم (ERP) يشير إلى تباين أكبر في معدل دوران الأصول بين **الشركات التي تطبق نظم (ERP)** مقارنةً بتلك التي لا تطبقها.

تعمل نظم (ERP) على تسريع دورة الإنتاج وزيادة فعالية استخدام الأصول من خلال تحسين إدارة المخزون وسلاسل التوريد. يؤدي هذا التفاعل إلى تعزيز معدل دوران الأصول، حيث تساهم دورة الإنتاج القصيرة والكفاءة التشغيلية في تحسين الإيرادات وتقليل الهدر. يُعتبر هذا التوازن بين التحفظ المحاسبي والإدارة الدقيقة للأصول والإيرادات دافعًا لتحقيق نمو مستدام ومعدلات دوران أعلى مقارنة بالشركات التي لا تطبق نظم (ERP) أو لا تعتمد التحفظ المحاسبي.

وكذلك لوحظ وجود ارتفاع في متوسِّط معدَّل التَّدفُّقات النَّقديَّة التَّشغيليَّة في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP)عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.١٠٥، ٠.٠٧٣). وقد بلغت أعلى قيمة له (٠.٥٦٩) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (-٠.٠٤٧)، أما الشركات التي لا تطبق نظم تخطيط موارد المشروع فكانت أعلى قيمة بها (٠.٥٦٣) وأقل قيمة (-٠.٢٤٩) يتميز قطاع الأغذية والمشروبات بخصائص فريدة تشمل دورة إنتاج قصيرة، حساسية للتكاليف، طلب مستمر، وتكاليف موسمية. الشركات التي تجمع بين نظم (ERP) وسياسات التحفظ المحاسبي تحقق أداءً ماليًا أعلى نتيجة لتفاعل هذه العوامل. نظم (ERP) تُحسن إدارة العمليات التشغيلية والتكاليف من خلال تقديم بيانات دقيقة تدعم اتخاذ قرارات مستنيرة، بينما تضمن سياسات التحفظ تسجيل الإيرادات والالتزامات بشكل واقعي، مما يعكس الأداء المالي الحقيقي. هذا التفاعل يؤدي إلى تحقيق معدلات تدفقات نقدية تشغيلية أعلى وأكثر استدامة، مقارنة بالشركات التي لا تطبق هذه النظم والسياسات. في هذا القطاع، ويدعم هذا الاستنتاج **الانحراف المعياري:** (٤.٤٣٢) للشركات التي تطبق نظم (ERP) مقابل (٠.٤٠٩) للشركات التي لا تطبق نظم (ERP) يشير إلى تفاوت كبير في معدل النمو بين **الشركات التي تطبق نظم (ERP) والشركات التي لا تطبقها**. فالشركات التي تطبق نظم (ERP) تظهر استقرارًا ماليًا أفضل بفضل الإدارة الدقيقة للتدفقات النقدية التشغيلية. يساعد ذلك في التخفيف من التباينات الموسمية وتعزيز الكفاءة التشغيلية أما التي لا تطبق **نظم (ERP) واجه تذبذبًا أكبر في التدفقات النقدية بسبب**

اعتمادها على استراتيجيات تقليدية، ما يجعلها أقل كفاءة في إدارة العوامل الفريدة لقطاع الأغذية والمشروبات.

وكذلك وجود انخفاض في متوسِّط الرَّافعة الماليَّة في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٤٥٢، ٠.٥٥٢). وقد بلغت أعلى قيمة له (١.٨٩٣) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٠٩٢)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٩٧) وأقل قيمة (٠.٠٤٤) يمكن تفسير هذا إلى أن الشركات ذات متوسط الرافعة المالية الأعلى في قطاع الأغذية والمشروبات، تميل إلى استخدام نظم (ERP) وذلك لتتكيف مع خصائص الصناعة مثل الطلب المستمر، قصر حياة المنتجات، والتطوير السريع للمنتجات الجديدة تؤدي الي الحاجة إلى تمويل طويل الأجل لدعم النمو والتوسع. الطلب المستمر يعزز استقرار الإيرادات، مما يجعل الشركات أكثر قدرة على تحمل ديون طويلة الأجل. وينعكس اثرة على وجود التحفظ المحاسبي في تسجيل الأصول بقيمها الواقعية، مما يقلل من المخاطر المالية ويعزز ثقة المستثمرين. ونظم (ERP) تلعب دورًا محوريًا من خلال تحسين إدارة الأصول والتكاليف، وتوفير بيانات دقيقة لدعم قرارات التمويل وأيضا سياسات التحفظ المحاسبي. كما يظهر **الانحراف المعياري (٠.٣٣) للشركات التي تطبق نظم ERP مقابل (٠.٢٥١) الشركات التي تطبق نظم ERP يشير الانحراف المعياري الأكبر في الشركات التي تطبق نظم (ERP) إلى وجود اختلاف ملحوظ في استراتيجيات التمويل التي تعتمدها هذه الشركات.**

الشركات التي تطبق نظم (ERP) تستفيد من البيانات التحليلية التي توفرها النظم (ERP)، مما يؤدي إلى تنوع استراتيجيات التمويل بين الشركات بناءً على احتياجاتها وتفضيلاتها.

الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) تظهر سياسات تمويلية أقل تنوعًا، غالبًا بسبب افتقارها إلى أدوات تحليلية متقدمة تمكنها من اتخاذ قرارات تمويلية دقيقة.

نظم (ERP) تلعب دورًا محوريًا في تعزيز التحفظ المحاسبي في قطاع الأغذية والمشروبات، حيث تعمل كأداة استراتيجية لتحسين دقة البيانات المالية وإدارتها بكفاءة. يُظهر التحليل أن الشركات التي تطبق نظم (ERP) تستفيد من تسجيل الأصول بقيم واقعية أو متحفظة، مما يعزز الشفافية والثقة لدى المستثمرين، خاصة في قطاع يتميز بطلب مستمر، دورة إنتاج قصيرة، وحساسية للتكاليف.

خصائص الصناعة، مثل التطوير السريع للمنتجات الجديدة واستقرار الطلب، تعزز من أهمية نظم (ERP) في إدارة الأصول والتكاليف بفعالية. يساعد هذا التكامل على تحقيق توازن بين استخدام التمويل طويل الأجل واستدامة النمو، حيث تظهر الشركات التي تطبق نظم (ERP) قدرة أكبر على التكيف مع تقلبات السوق من خلال تحسين إدارة المخزون وسلاسل التوريد.

الشركات التي تعتمد نظم (ERP) تظهر أداءً ماليًا متفوقًا من حيث التحكم في معدلات دوران الأصول، التدفقات النقدية التشغيلية، والرافعة المالية، مما يدعم تطبيق التحفظ المحاسبي كاستراتيجية لإدارة المخاطر المالية. هذه النظم تمكن الشركات من تحقيق كفاءة تشغيلية واستدامة مالية على المدى الطويل، مما يجعلها خيارًا مفضلًا للشركات ذات العمليات المالية الأكثر تعقيدًا.

كما يوضح الجدول رقم (٦) التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية:

جدول (٦) نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية

رمز المتغير	المتغير	شركات تطبق نظم(ERP)				شركات لا تطبق (ERP)			
		المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة
Y	التحفظ المحاسبي	8.937	15.007	0.786	88	6.467	6.468	0.79	39.08
C1	حجم الشركة	21.082	1.45	18.569	23.545	20.874	1.583	18.49	24.503
C2	معدل النمو	0.178	0.515	-0.999	2.189	0.171	0.214	-0.28	0.912
C3	معدل دوران الأصول	0.76	0.415	0.02	2.68	0.994	0.46	0.09	2.07
C4	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	0.074	0.118	-0.353	0.474	0.097	0.107	-0.105	0.384
C5	الرافعة المالية	0.483	0.26	0.131	1.173	0.419	0.184	0.126	0.902

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من خلال الجدول رقم (٦) وجود انخفاض متوسِّط التَّحفُّظ المحاسبيِّ في الشَّركات الَّتـي لا تطبِّـق نظـم (ERP) عـن الشَّـركات الَّتـي تطبِّـق نظـم (ERP) حيـث بلـغ علـى التَّـوالي (٦.٤٦٧، ٨.٩٣٧). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٨٨) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٧٨٦)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٣٩.٠٨) وأقل قيمة (٠.٧٩) نلاحظ ان التحفظ المحاسبي يظهر بشكل قوي في الشركات التي تطبق نظم (ERP) ويمكن تحليل هذا بسبب الحاجة إلى تسجيل الالتزامات والأصول بشكل دقيق يتماشى مع المعايير التنظيمية المختلفة لكل شركة، مثل شركات الأدوية أو المستشفيات، وطبيعة التراخيص المكلفة

للدواء ومجال الرعاية الصحية عموما وتساعد نظم (ERP) على توفير بيانات تمكن من تسجلها بشكل يظهر التحفظ المحاسبي كما يظهر الانحراف المعياري التباين أكبر (١٥.٠٠٧) الشركات التي تطبق نظم (ERP) مقابل (٦.٤٦٨) الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يشير إلى اختلاف استراتيجيات التحفظ المحاسبي داخل الشركات المطبقة.

أيضًا لوحظ وجود انخفاض في متوسط حجم الشركات التي لا تطبق (ERP) عن متوسط حجم الشركات التي تطبق نظم (ERP) حيث بلغ (٢٠.٨٧٤، ٢١.٠٨٢) على التوالي وقد بلغت أعلى قيمة له (٢٣.٥٤٥) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (١٨.٥٦٩)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢٤.٥٠٣) وأقل قيمة (١٨.٤٩) يعكس هذا أن الشركات الأكبر حجمًا، نظرًا لتعقيد عملياتها ومتطلبات الامتثال العالية، تعتمد بشكل أكبر على نظم (ERP) لتحسين الكفاءة التشغيلية وإدارة الأصول بدقة. هذه العلاقة تدعم أيضًا زيادة التحفظ المحاسبي في الشركات الكبرى التي تطبق نظم (ERP)، حيث تسجل بياناتها بطريقة أكثر شفافية وواقعية. كما يظهر **الانحراف المعياري** تباين أقل في الشركات التي تطبق نظم (ERP) حيث يبلغ (١.٤٥) مقابل (١.٥٨٣) في الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يشير إلى تجانس نسبي بين هذه الشركات من حيث الحجم ويرجع هذا أيضًا إلى وجود التدخل الحكومي أو بصورة أخرى مثل قطاع عام الأعمال، والمعايير التنظيمية لهذا القطاع.

وكذلك لوحظ انخفاض طفيف متوسِّط معدَّل النُّموِّ في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.١٧١، ٠.١٧٨). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٢.١٨٩) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (-٠.٩٩٩)، أما الشركات التي لا تطبق نظم تخطيط موارد المشروع فكانت أعلى قيمة بها (٠.٩١٢) وأقل قيمة (-٠.٢٨) ويرجع ذلك الي الفارق الطفيف في معدل النمو بين الشركات التي تطبق نظم (ERP) وتلك التي لا تطبقها في طبيعة قطاع الرعاية الصحية والأدوية الذي يتميز بالطلب المستمر والاستثمارات الضخمة في البحث والتطوير والبنية التحتية والتراخيص والمعايير المنظمة كما يظهر **الانحراف المعياري:** تباين أعلى في الشركات المطبقة لنظم (ERP) (٠.٥١٥) مقابل (٠.٢١٤) في الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يشير إلى اختلاف استراتيجيات النمو، ويرجع هذا لنظم (ERP) تدعم استراتيجيات نمو أكثر ديناميكية، بينما تعتمد الشركات غير المطبقة على نهج نمو أكثر استقرارًا بسبب محدودية الأدوات التحليلية.

كما لوحظ وجود انخفاض في متوسِّط معدَّل دوران الأصول في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٧٦، ٠.٩٩٤)، وقد بلغت أعلى قيمةً له (٢.٦٨) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٠٢)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢.٠٧) وأقل قيمة (٠.٠٩)، الفارق الظاهري في معدل دوران الأصول يعكس الطبيعة الأكثر تحفظًا وتعقيدًا للشركات المطبقة لنظم (ERP)، التي تعتمد على تسجيل الأصول بقيم متحفظة واستثمارات طويلة الأجل، مثل البحث والتطوير والبنية التحتية. في المقابل، الشركات غير المطبقة، وخاصة تلك التي تعمل بهدف الخدمة المجتمعية أو ضبط الأسواق (مثل الشركات التي تتبع القطاع الحكومي بشكل أو بآخر)، تحقق معدلات دوران أصول أعلى بسبب اعتمادها على أصول قصيرة الأجل وسلاسل توريد أبسط. في قطاع يتميز بتعقيد سلاسل التوريد وارتفاع التكاليف الاستثمارية، ويظهر **الانحراف المعياري** التباين أقل في الشركات التي تطبق نظم (ERP) (٠.٤١٥) مقابل (٠.٤٦) في الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يشير إلى إدارة أكثر تحفظًا واستقرارًا للأصول. **ويمكن تفسير ذلك إلى أن** الشركات التي تطبق نظم (ERP) تعتمد سياسات أكثر تحفظًا لتسجيل الأصول طويلة الأجل مثل البحث والتطوير، مما يقلل من معدل دوران الأصول مقارنة بالشركات غير المطبقة.

وكذلك لوحظ وجود انخفاض في متوسِّط معدَّل التَّدفُّقات النَّقديَّة التَّشغيليَّة في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٠٧٤، ٠.٠٩٧). وقد بلغت أعلى قيمة له (٠.٤٧٤) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (-٠.٣٥٣)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٣٨٤) وأقل قيمة (-٠.١٠٥) الفارق في معدل التدفقات النقدية التشغيلية بين الشركات المطبقة وغير المطبقة لنظم (ERP) يعكس الطبيعة التحفظ المحاسبي ودقة تسجيل التكاليف والإيرادات في الشركات المطبقة. نظم (ERP) تسهم في تحسين الكفاءة التشغيلية وتسجيل التدفقات النقدية بطريقة شاملة، مما يؤدي إلى انخفاض المعدل الظاهري لكنه يعكس أداءً ماليًا مستدامًا. في المقابل، الشركات غير المطبقة لنظم (ERP) تحقق معدلات تدفقات نقدية أعلى نتيجة تسجيل التكاليف والإيرادات بطرق تقليدية أو أقل تحفظًا. في قطاع يتميز بارتفاع التكاليف التشغيلية وتعقيد العمليات

وأيضا ظهور الدور الحكومي ويدعم هذا التفسير ايضا **الانحراف المعياري:** الشركات المطبقة لنظم (ERP) تظهر تباينًا أكبر (٠.١١٨) مقابل (٠.١٠٧) الشركات التي لا تطبق نظم ERP.

وكذلك وجود انخفاض طفيف في متوسِّط الرَّافعة الماليَّة في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٤١٩، ٠.٤٨٣). وقد بلغت أعلى قيمة له (١.١٧٣) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.١٣١)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٩٠٢) وأقل قيمة (٠.١٢٦) تميل الشركات ذات الرافعة المالية الأعلى في تطبق نظم (ERP) لقدرتها نظم (ERP) على إدارة الالتزامات المالية بكفاءة. وتجعلها على قدرة في تحمل الديون لتمويل استثمارات طويلة الأجل كما يظهر **الانحراف المعياري** التباين أكبر في الشركات التي تطبق نظم (ERP) (٠.٢٦) مقابل (٠.١٨٤) الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) **تعتمد الشركات التي تطبق** نظم (ERP) على استراتيجيات تمويل مختلفة تتماشى مع متطلبات القطاع في تمويل استثمارات طويلة الأجل مثل تراخيص الأدوية والبنية التحتية.

قطاع الرعاية الصحية والأدوية يتميز بخصائص فريدة تشمل التكاليف المرتفعة، الطلب المستمر، والتعقيدات التنظيمية. نظم (ERP) تلعب دورًا محوريًا في تحسين الكفاءة التشغيلية وتسجيل البيانات المالية بدقة، مما يعزز مستويات التحفظ المحاسبي. ورغم أن بعض المتغيرات مثل معدل النمو ومعدل دوران الأصول قد تظهر تأثيرًا طفيفًا نظرًا لوجود القطاع والتنظيم الحكومي بشكل أو بآخر، إلا أن نظم (ERP) تسهم في تحقيق استدامة مالية طويلة الأجل للشركات في هذا القطاع. تفاعل خصائص الصناعة مع نظم (ERP) يعزز من قدرة الشركات على إدارة الأصول والالتزامات بفعالية، مما يدعم تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي كأداة استراتيجية لمواجهة التحديات المالية.

كما يوضح الجدول رقم (٧) التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرعاية الصحية والأدوية:

جدول (٧) نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المتصلة بشركات القطاعات

رمز المتغير	المتغير	شركات تطبق نظم (ERP)				شركات لا تطبق (ERP)			
		المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة	المتوسط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة
Y	التحفظ المحاسبي	9.94	17.292	0.49	94.48	4.847	4.845	0.377	39.08
C1	حجم الشركة	20.806	1.892	17.196	25.815	20.638	1.73	17.298	25.032
C2	معدل النمو	0.403	2.789	-1	31.199	0.431	2.401	-0.942	20.817
C4	معدل دوران الأصول	0.75	0.73	0	4.98	0.74	0.555	0	2.14
C5	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	0.064	0.107	-0.353	0.569	0.057	0.12	-0.364	0.563
C6	الرافعة المالية	0.507	0.29	0.032	1.893	0.416	0.22	0.044	0.97

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من خلال الجدول رقم (٧) وجود انخفاض متوسِّط التَّحفُّظ المحاسبيِّ في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٤.٨٤٧، ٩.٩٤). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٩٤.٤٨) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٤٩)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٣٩.٠٨) وأقل قيمة (٠.٧٩)، كما يشير الانحراف المعياري تباين كبير في التحفظ المحاسبي بين الشركات التي تطبق نظم (ERP) (١٧.٢٩٢) مقارنة بالشركات التي لا تطبق نظم (ERP) (٤.٨٤٥). هذا يعكس تفاوتًا أكبر في تأثير نظم (ERP) بناءً على استراتيجيات التحفظ المطبقة وظروف الشركات.

أيضًا لوحظ وجود انخفاض في متوسِّط حجم الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن متوسِّط حجم الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ (٢٠.٦٣٨، ٢٠.٨٠٦) على التوالي وقد بلغت أعلى قيمة له (٢٥.٨١٥) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (١٧.١٩٦)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢٥.٠٣٢) وأقل قيمة (١٧.٢٩٨).

وكذلك لوحظ انخفاض متوسِّط معدَّل النُّموِّ في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٤٠٣، ٠.٤٣١). وقد بلغت أعلى قيمة لها (٣١.١٩٩) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (-١)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢٠.٨١٧) وأقل قيمة (-٠.٩٤٢) ، تباين أكبر في

معـدل النمـو للشـركات التـي تطبـق نظـم (ERP) (٢.٧٨٩) مقارنـة بالشـركات التـي لا تطبقهـا (٢.٤٠١). هذا يعكس ديناميكية أكبر في سياسات النمو للشركات التي تطبق نظم (ERP) حيث تستهدف الشركات التي تطبق نظم (ERP) النمو المستدام وعلى المدى الطويل مما يعكس تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي حسب أهداف كل شركة وبما يخدمها في قطاعها.

كما لوحظ وجود انخفاض طفيف في متوسِّط معدَّل دوران الأصول في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٧٤، ٠.٧٥)، وقد بلغت أعلى قيمة له (٤.٩٨) في الشركات التي تطبق (ERP) وأقل قيمة (٠)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٢.١٤) وأقل قيمة (٠). كما يظهر **الانحراف المعياري** تباين أكبر بين الشركات التي تطبق نظم (ERP) (٠.٧٣) مقارنة بالشركات التي لا تطبقها (٠.٥٥٥). هذا يعكس تنوعًا أكبر في استخدام الأصول بين الشركات المطبقة للنظم، مما يشير إلى تحسين نظم (ERP) لكفاءة استخدام الأصول، وتحسين تسجيل الأصول طبقًا لسياسات التحفظ المحاسبي التي تخدم الشركة وكذلك لوحظ وجود انخفاض في متوسِّط معدَّل التَّدفُّقات النَّقديَّة التَّشغيليَّة في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٠٥٧، ٠.٠٦٤). وقد بلغت أعلى قيمة له (٠.٥٦٩) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (-٠.٣٥٣)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٥٦٣) وأقل قيمة (-٠.٣٦٤). مما يعكس قدرة نظم (ERP) على تحسين إدارة التدفقات النقدية. **كما يظهر الانحراف المعياري** الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) تظهر تباينًا أكبر (٠.١٢ مقابل ٠.١٠٧)، مما يشير إلى تأثير النظم (ERP) على تقليل التقلبات في التدفقات النقدية.

وكذلك وجود انخفاض في متوسِّط الرَّافعة الماليَّة في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم (ERP) عن الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) حيث بلغ على التَّوالي (٠.٤١٦، ٠.٥٠٧). وقد بلغت أعلى قيمة له (١.٨٩٣) في الشركات التي تطبق نظم (ERP) وأقل قيمة (٠.٠٣٢)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فكانت أعلى قيمة بها (٠.٩٧) وأقل قيمة (٠.٠٤٤). كما يظهر **الانحراف المعياري** تباين أكبر في الشركات التي تطبق نظم (ERP) (٠.٢٩ مقابل ٠.٢٢) الشركات التي لا تطبق نظم (ERP)، مما يعكس تنوعًا في استراتيجيات التمويل بين الشركات المطبقة للنظم (ERP).

يتضـح مـن التحليـل الإحصـائي أن الشـركات التـي تطبـق نظـم تخطـيط مـوارد المشـروع (ERP) تتميز بتسجيل بيانات تعكس التحفظ المحاسبي، مما يؤدي إلى نمو مستقر وأداء مالي أكثر واقعيـة. يظهـر أثـر هـذا الـتحفظ فـي معـدلات النمـو، دوران الأصـول، التـدفقات النقديـة التشـغيلية، والرافعـة الماليـة كمـا يظهـر أن الشـركات تطبـق سياسـات الـتحفظ المحاسـبي باسـتراتيجيات تخـدمها وحسب القطاع التي هي فيه وخصائصه وأهدافها حيث تساهم نظم (ERP) في تحسين دقة تسجيل الأصـول والالتزامـات وإدارة المـوارد بكفـاءة. هـذا التـأثير المتكامـل يضـبط الإيقـاع المـالي للشـركات ويعزز من استدامتها. مـع ذلك، يجب النظر إلـى خصـائص كل صناعة لفهم التباينـات الناتجـة عن طبيعة العمليات التشغيلية والاستثمارات المطلوبـة. لتحقيق أفضـل النتائج، حيث يُنصـح بتطبيق نظم (ERP) بطريقة متوازنة تدعم التحفظ المحاسبي مع مراعاة الفروق بين الصناعات.

٢/٢/٨: المتغيرات المنفصلة Dummy Variables:

وتتمثَّل المتغيِّرات المنفصلة للدِّراسة في المتغيِّرات الوهميَّة الَّتي يتمُّ التَّعبير عنها بالقيمتين (واحدًا) أو (صفر)، وهذه المتغيِّرات هي نظم تخطيط موارد المشروع، BIG 4، المراجعة المشتركة، التَّحفُّظ المحاسبيُّ، ويمكن توضيح التَّحليل الوصفيِّ لتلك المتغيِّرات في قطاع العقارات من خلال الجدول رقم(٨).

جدول (٨) نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات المنفصلة بشركات القطاعات

الرمز	المتغير	شركات تطبق نظم(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
C3	BIG 4	45	30	105	70	50	33.33	100	66.67
Z	المراجعة المشتركة	46	30.67	104	69.33	25	16.67	125	83.33

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

باسـتقراء نتـائج الجـدول رقـم (٨) يتَّضـح أنَّ الشَّـركات الَّتـي تطبِّـق (ERP) ولا تخضـع للمراجعة من المكاتب الكبيرة حيث بلغ عدد المشاهدات الَّتي لا تخضع للمراجعة من المكاتب الكبيرة (١٠٥) مشاهدة من إجمالي (١٥٠) مشاهدة بنسبة (٧٠%)، كما بلـغ عدد المشاهدات التي تخضـع للمراجعـة مـن المكاتـب الكبيـرة (٣٥) مشـاهدة بنسـبة (٣٠%)، أمـا الشـركات التـي لا تطبـق نظـم

(ERP) ولا تخضع للمراجعة من المكاتب الكبيرة (٦٦.٦٧%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تخضع للمراجعة من المكاتب الكبيرة (٥٠) مشاهدة من اجمالي (١٥٠) مشاهدة.

أيضًا ، لوحظ أنَّ الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم (ERP) ولا تطبِّق المراجعة المشتركة حيث بلغ عدد المشاهدات الَّتي لا تطبِّق المراجعة المشتركة (١٠٤) مشاهدة من إجمالي (١٥٠) مشاهدة بنسبة (٦٩.٣٣%)، كما بلغ عدد المشاهدات التي تطبق المراجعة المشتركة (٤٦) مشاهدة بنسبة (٣٠.٦٧%)، أما الشركات التي لا تطبق نظم (ERP) فبلغت نسبة الشركات التي لا تطبق المراجعة المشتركة (٨٣.٣٣%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تطبق المراجعة المشتركة (٢٥) مشاهدة من إجمالي (١٥٠) مشاهدة.

أيضًا لوحظ أنَّ عدد المشاهدات في الشَّركات الَّتي تطبِّق نظم(ERP) يتساوى مع عدد المشاهدات في الشَّركات الَّتي لا تطبِّق نظم تخطيط موارد المشروع، حيث بلغ عدد المشاهدات (١٥٠) مشاهدة بنسبة (١٠٠%) للشركات التي تطبق نظم تخطيط موارد المشروع ومثلهم للشركات التي لا تطبق نظم تخطيط موارد المشروع.

٣/٨: اختبار فروض الدراسة:

١/٣/٨: اختبار الفرض الأول:

لتحليل العلاقة الإحصائية وتقدير المساهمة النِّسبيَّة بين نظم (ERP) والتَّحفُّظ المحاسبيِّ، يتمَّ التَّحقُّق من مدى صحَّة الفرض الأوَّل القائل بأنَّه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائيَّة بين نظم (ERP) والتَّحفُّظ المحاسبيِّ"، واعتمدت الدِّراسة على أسلوب تحليل ارتباط سيبرمان لأنَّ متغيِّرات الدِّراسة لا تتبُّع التَّوزيع الطَّبيعيِّ وذلك لاختبار مدى صحَّة هذا الفرض حيث يهدف إلى تحديد اتِّجاه وقوَّة العلاقة بين نظم (ERP) والتَّحفُّظ المحاسبيِّ، فضلًا عن تقدير المساهمة النِّسبيَّة لنظم (ERP)، ويوضِّح الجدول رقمًا (٩) **قيم الارتباط والمساهمة النسبية والعلاقة بين نظم (ERP) و التحفظ المحاسبي كما يلي:**

جدول (٩) العلاقة بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي

رمز المتغير	المتغير	التحفظ المحاسبي (Y)	p–value
X	**نظم ERP**	**.197****	**0.001**
C1	**حجم الشركة**	**.188****	**0.001**
C2	**معدل النمو**	**−0.026**	**0.650**
C3	**BIG4**	**0.014**	**0.808**
C4	**معدل دوران الأصول**	**.206****	**0.000**
C5	**معدل التدفقات النقدية التشغيلية**	**0.042**	**0.465**
C6	**الرافعة المالية**	**.138***	**0.017**
Z	**المراجعة المشتركة**	**.199****	**0.001**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

باستقراء نتائج الجدول رقم (٩) تم التوصل إلى علاقة ارتباط طردية بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي بمعامل ارتباط (٠.١٩٧) عند مستوى دلالة (٠.٠٠٠١)، مما يشير إلى تأثير نظم (ERP) الإيجابي على سياسات التحفظ المحاسبي. كما تظهر العلاقة الطردية بين حجم الشركة والتحفظ المحاسبي بوضوح عند معامل ارتباط (٠.١٨٨) ومستوى دلالة (٠.٠٠٠١)، مما يشير إلى أن الشركات الأكبر حجمًا تميل إلى تطبيق سياسات تحفظ محاسبي أعلى. يعود ذلك إلى تعقيد العمليات التشغيلية وارتفاع متطلبات الامتثال والشفافية كما

لوحظ وجود علاقة طردية بين معدل دوران الأصول والتحفظ المحاسبي بمعامل ارتباط (٠.٢٠٦) عند مستوى دلالة (٠.٠٠٠٠). العلاقة الطردية تشير إلى أن الشركات ذات معدلات دوران أصول أعلى تميل إلى تسجيل أصولها بطريقة تحفظية لتجنب التضخم المحاسبي، كما لوحظ وجود علاقة طردية للمراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي عند معامل الارتباط (٠.١٩٩) عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠١) وهذا يدعم ويفسر ان المراجعة المشتركة تدعم التحفظ المحاسبي من خلال توفير رؤية مستقلة ومتعددة للمراجعين، مما يعزز تسجيل البيانات بطريقة دقيقة وتدعم التحفظ المحاسبي ، لوحظ وجود علاقة طردية بين الرافعة المالية والتحفظ المحاسبي بمعامل ارتباط (٠.١٣٨) عند مستوى دلالة (٠.٠١٧). تعكس هذه العلاقة أن الشركات ذات مستويات ديون أعلى تعتمد على التحفظ المحاسبي لتقليل المخاطر المالية المحتملة وزيادة الثقة بين المقرضين والمستثمرين، فنظم (ERP) تلعب دورًا رئيسيًا في دعم هذه العلاقة من خلال إدارة الالتزامات بدقة وشفافية، مما يُبرز التزامات الشركة بسياسات تعزز التحفظ المحاسبي، على مستوى القطاعات.

كما لوحظ عدم وجود علاقة ارتباط بين BIG 4 عند معامل الارتباط (٠.٠١٤) عند مستوى دلالة (٠.٨٠٨) (غير معنوي) ، لوحظ عدم وجود علاقة بين معدل التدفقات النقدية التشغيلية والتحفظ المحاسبي عند معامل الارتباط (٠.٠٤٢) عند مستوى دلالة (٠.٤٦٥) (غير معنوي) ،عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معدل النمو والتحفظ المحاسبي، حيث بلغ معامل الارتباط (-٠.٠٢٦) عند مستوى دلالة (٠.٦٥٠).

ممَّا سبق يتبيَّن أنَّه يمكن رفض الفرض القائل بأنَّه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائيَّة بين نظم (ERP) والتَّحفُّظ المحاسبيِّ"، حيث إنَّ العوامل (نظَّم (ERP)، حجم الشَّركة، معدَّل دوران الأصول، المراجعة المشتركة، الرافعة المالية) ترتبط ارتباطًا معنويًّا بالتَّحفُّظ المحاسبيِّ لذا؛ فإنَّ الاعتماد على هذه العوامل في تقدير التَّحفُّظ المحاسبيِّ ذو أهمِّيَّة، أو بطريقة أخرى العلاقة بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي مدعومة بمتغيرات أخرى مثل حجم الشركة، معدل دوران الأصول، المراجعة المشتركة، والرافعة المالية، مما يعزز من أهمية هذه العوامل في تفسير التحفظ المحاسبي.

٢/٣/٨: اختبار الفرض الثاني:

لتحليل للعلاقة الإحصائية وتقدير المساهمة النِّسبيَّة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة، يتمَّ التَّحقُّق من مدى صحَّة الفرض الثاني القائل بأنَّه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائيَّة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة"، واعتمدت الدِّراسة على أسلوب تحليل ارتباط سيبرمان لأنَّ متغيِّرات الدِّراسة لا تتبُّع التَّوزيع الطَّبيعيِّ وذلك لاختبار مدى صحَّة هذا الفرض حيث يهدف إلى تحديد اتِّجاه وقوَّة العلاقة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة ، فضلًا عن تقدير المساهمة النِّسبيَّة لنظم (ERP)، ويوضِّح الجدول رقمًا (١٠) **قيم الارتباط والمساهمة النسبية والعلاقة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة كما يلي:**

جدول (١٠) العلاقة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة

رمز المتغير	المتغير	المراجعة المشتركة	p-value
X	**نظم ERP**	**.165****	**0.004**
C1	**حجم الشركة**	**.232****	**0.000**
C2	**معدل النمو**	**-0.052**	**0.371**
C3	**BIG4**	**.548****	**0.000**
C4	**معدل دوران الأصول**	**.211****	**0.000**
C5	**معدل التدفقات النقدية التشغيلية**	**0.113**	**0.050**
C6	**الرافعة المالية**	**.154****	**0.008**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

باستقراء نتائج الجدول رقم (١٠) لوحظ وجود علاقة طردية ومعنوية بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة بمعامل ارتباط (٠.١٦٥**) ومستوى دلالة (٠.٠٠٤)، مما يبرز دور نظم (ERP) كأداة داعمة تُحسن من فعالية المراجعة المشتركة. تعمل نظم (ERP) على تقديم بيانات مالية دقيقة تعزز من متكاملة مع المراجعة المشتركة كما لوحظ وجود علاقة طردية ومعنوية بين حجم الشركة والمراجعة المشتركة بمعامل ارتباط (٠.٢٣٢**) ومستوى دلالة (٠.٠٠٠)، مما يشير إلى أن الشركات الأكبر حجمًا تميل إلى استخدام المراجعة المشتركة بسبب تعقيد العمليات وحجم البيانات المالية، الحاجة إلى تعزيز الشفافية والثقة بين المستثمرين، الامتثال لمتطلبات قانونية أو رقابية، كما يوجد وجود علاقة طردية قوية بين المراجعة المشتركة و BIG4 (معامل ارتباط ٠.٥٤٨**، مستوى دلالة ٠.٠٠٠) يشير إلى أن الشركات التي تعتمد على المراجعة المشتركة تميل بشكل أكبر إلى إشراك مكاتب BIG4 كأحد المراجعين كما لوحظ وجود علاقة طردية ومعنوية بين معدل دوران الأصول والمراجعة المشتركة بمعامل ارتباط (٠.٢١١**) ومستوى دلالة (٠.٠٠٠)، مما يشير إلى أن الشركات التي تخضع لمراجعة لديها معدل دوران أصول عالي تميل بشكل كبير إلى استخدام المراجعة المشتركة، لوحظ أيضًا وجود علاقة طردية ومعنوية بين الرافعة المالية والمراجعة المشتركة

بمعامل ارتباط (٠.١٥٤**) ومستوى دلالة (٠.٠٠٨)، تُسهم المراجعة المشتركة في تقديم رؤى متعددة حول الالتزامات المالية.

لم تُظهر العوامل مثل معدل النمو (-٠.٠٥٢) أو معدل التدفقات النقدية التشغيلية (٠.١١٣) علاقة معنوية بالمراجعة المشتركة، مما يشير إلى أن هذه العوامل ليست مؤثرة بشكل مباشر".

ممَّا سبق يتبيَّن أنَّه يمكن **رفض** الفرض القائل بأنَّه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائيَّة بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة"، حيث إنَّ العوامل (نظُم (ERP)، حجم الشركة،BIG، معدل دوران الأصول، الرافعة المالية) ترتبط ارتباطًا معنويًّا بالمراجعة المشتركة لذا؛ فإنَّ الاعتماد على هذه العوامل في تقدير المراجعة المشتركة ذو أهمِّيَّة.

٣/٣/٨: اختبار الفرض الثالث

لاختبار التأثير الجوهريّ لنظم (ERP)على التَّحفُّظ المحاسبيِّ، يتمَّ التَّحقُّق من صحَّة الفرض الثالث من خلال دراسة نظُم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبيِّ وقد تمَّ الاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار المتعدِّد لاختبار مدى صحَّة هذا الفرض "لا يوجد تأثير ذات دلالة معنويَّة لنظُم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبيِّ".

جدول رقم (١١) أثر نظم (ERP) على التحفظ المحاسبي

	المتغيرات	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig.	TOL	VIF
		B	Std. Error	Beta				
X	نظم ERP	5.003	1.453	0.194	3.445	0.001	0.955	1.047
C1	حجم الشركة	1.543	0.458	0.216	3.371	0.001	0.735	1.361
C2	معدل النمو	0.020	0.278	0.004	0.071	0.944	0.972	1.029
C3	BIG 4	-1.804	1.625	-0.065	-1.110	0.268	0.881	1.135
C4	معدل دوران الأصول	4.761	1.254	0.238	3.796	0.000	0.766	1.306
C5	معدل التدفقات النقدية التشغيلية	-4.326	6.862	-0.038	-0.630	0.529	0.833	1.201
C6	الرافعة المالية	-2.703	3.397	-0.055	-0.796	0.427	0.641	1.559
الثابت				-28.548				
معامل الارتباط المتعددR				.343				
معامل التحديد R2				0.118				
معامل التحديد المعدل R2 Adjusted				0.097				
قيمة اختبار "F"				5.566				
مستوي معنوية				.000				

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

من الجدول (١١) يتَّضح أنَّ معنويَّةَ النَّموذج المستخدم ككلّ في اختبار المتغيِّرات المستقلَّة لنظَّم (ERP) الَّتي تؤثِّر على التَّحفُّظ المحاسبيِّ، حيث بلغت قيمةً F (٥.٥٦٦) بمستوى معنوية (٠.٠٠٠) وهى أقل من ٥%، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (التحفظ المحاسبي) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (٣٤٣.)، بلغ (٠.٣٤٣)، مما يشير إلى ارتباط إيجابي بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع ، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R2) بلغت (٠.١١٨)، وهذا يعنى أن المتغيرات المستقلة لنظم (ERP) (تفسر ما مقداره ١١.٨% من المتغير التابع (التحفظ المحاسبي) وهو تفسير معتدل.

تشير نتائج تحليل الانحدار إلى وجود تأثير جوهري ومعنوي **طردي** لنظم (ERP) على التحفظ المحاسبي، حيث بلغ معامل الانحدار (٥.٠٠٣) ومستوى معنوية (٠.٠٠١). يعكس ذلك دور نظم (ERP) في تحسين دقة البيانات المالية وتعزيز تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي.

بالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج وجود علاقة **طردية ومعنوية** بين التحفظ المحاسبي وكل من حجم الشركة (معامل انحدار ١.٥٤٣، مستوى معنوية ٠.٠٠١) ومعدل دوران الأصول (معامل انحدار ٤.٧٦١، مستوى معنوية ٠.٠٠٠). يعكس هذا أن الشركات الأكبر حجمًا والتي تتميز بمعدلات دوران أصول مرتفعة تميل إلى تسجيل بياناتها بطريقة أكثر تحفظًا لتقليل المخاطر المالية وتعزيز الثقة.

بناءً على النتائج، يمكن رفض الفرض القائل "لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لنظم (ERP) على التحفظ المحاسبي"، حيث أظهرت النتائج تأثيرًا إيجابيًا ومعنويًا لنظم (ERP) على التحفظ المحاسبي. تعزز نظم (ERP) من الشفافية والدقة في البيانات المالية، مما يجعلها أداة أساسية للشركات التي تسعى إلى تحقيق استدامة مالية وتحسين سياسات التحفظ المحاسبي

٤/٣/٨: اختبار الفرض الرابع

لاختبار أثر نظَّم (ERP)على المراجعة المشتركة ، يتمَّ التَّحقُّق من مدى صحَّة الفرض الثَّاني القائل بأنَّه "لا يوجد أثر جوهريّ لنظم (ERP) علي المراجعة المشتركة "، واعتمدت الدِّراسة على أسلوب الانحدار اللُّوجستيِّ لتحديد مدى تأثير نظَّم (ERP) والعوامل الأخرى على المراجعة المشتركة بالشَّركات محلَّ الدِّراسة، وذلك لأنَّ المتغيِّر التَّابع يأخذ القيمة (واحدًا) إذا كانت الشَّركة

لديها مراجعة مشتركة، ويأخذ القيمة (صفر) إذا كانت الشَّركة ليس ليُّها مراجعةً مشتركةً. ويوضح الجدول رقم (١٢) نتائج تحليل نموذج الانحدار اللوجستي.

جدول (١٢) أثر نظم ERP على المراجعة المشتركة

الرمز	المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald	P-value
X	**نظم ERP**	**1.538**	**0.406**	**14.352**	**0.000**
C1	**حجم الشركة**	**0.284**	**0.114**	**6.177**	**0.013**
C2	**معدل النمو**	**-0.291**	**0.403**	**0.519**	**0.471**
C3	**BIG4**	**2.961**	**0.399**	**55.212**	**0.000**
C4	**معدل دوران الأصول**	**0.745**	**0.308**	**5.855**	**0.016**
C5	**معدل التدفقات النقدية التشغيلية**	**0.106**	**1.697**	**0.004**	**0.950**
C6	**الرافعة المالية**	**-0.817**	**0.789**	**1.073**	**0.300**
Wald = 114.2367 Sig.= 0.000		**Constant = -9.577**			**Cox & Snell R Square = 0.3166**

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (١٢) **تشير نتائج تحليل نموذج الانحدار اللوجستي إلى صلاحية النموذج الإحصائي لتفسير العلاقة بين المتغير المستقلة (نظم ERP) والعوامل الأخرى والمتغير التابع (المراجعة المشتركة)، حيث بلغت قيمة Wald للنموذج ككل (١١٤.٢٣٦٧) بمستوى معنوية (٠.٠٠٠)، مما يدل على معنوية النموذج. بالإضافة إلى ذلك، أوضح اختبار Hosmer-Lemeshow أن التكرارات المشاهدة والمقدرة للمتغير التابع كانت متطابقة، مما يعزز من ملاءمة النموذج لتمثيل البيانات بدقة.**

وفيما يتعلق بالقدرة التفسيرية للنموذج، بلغت قيمة (Cox & Snell R^2) 0.3166، مما يشير إلى أن المتغيرات المستقلة تفسر ٣١.٦٦% من التغير في المتغير التابع (المراجعة المشتركة).

العوامل المؤثرة على المراجعة المشتركة وفقًا لقيمة Wald:

BIG 4: يُعد العامل الأكثر أهمية، حيث بلغت قيمة Wald (٥٥.٢١٢) بمعامل انحدار (٢.٩٦١) ومستوى معنوية (٠.٠٠٠). يشير ذلك إلى أن الشركات التي تخضع للمراجعة المشتركة تميل لإشراك مكتب من مكاتب BIG 4.

نظم (ERP) يظهر تأثيرًا إيجابيًا ومعنويًا بمعامل انحدار (١.٥٣٨) ومستوى معنوية (٠.٠٠٠). يعكس ذلك دور نظم (ERP) في تعزيز الشفافية ودقة التقارير المالية، مما يجعل الشركات أكثر ميلًا لتطبيق المراجعة المشتركة.

حجم الشركة جاء في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية، بقيمة Wald (٦.١٧٧) ومعامل انحدار (٠.٢٨٤) ومستوى معنوية (٠.٠١٣). الشركات الأكبر حجمًا تميل إلى استخدام المراجعة المشتركة بسبب تعقيد عملياتها المالية ومتطلبات الامتثال.

معدل دوران الأصول يؤثر إيجابيًا بمعامل انحدار (٠.٧٤٥) ومستوى معنوية (٠.٠١٦). الشركات ذات معدلات دوران أصول مرتفعة تحتاج إلى تدقيق شامل لضمان دقة تسجيل الإيرادات والأصول.

أما بالنسبة للعوامل الأخرى مثل معدل النمو (C2)، التدفقات النقدية التشغيلية (C5)، والرافعة المالية (C6)، فقد أظهرت نتائج غير معنوية (P-value > ٠.٠٥)، مما يشير إلى أن هذه العوامل ليست أساسية في تفسير قرار تطبيق المراجعة المشتركة.

بناءً على هذه النتائج، يتم رفض الفرضية القائلة بأنَّه "لا يوجد أثر جوهري لنظم (ERP) على المراجعة المشتركة"، ويُستنتج أن هناك تأثيرًا إيجابيًا ومعنويًا لنظم (ERP) على المراجعة المشتركة في قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات، والرعاية الصحية والأدوية. هذه النتائج تعكس أهمية نظم (ERP) في تعزيز جودة التقارير المالية وتطبيق المراجعة المشتركة، خاصة في القطاعات التي تتميز بتعقيد عملياتها المالية وحاجتها إلى الشفافية والامتثال.

٥/٣/٨: اختبار الفرض الخامس

لاختبار تأثير المراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ، يتمَّ التَّحقُّق من صحَّة الفرض الرَّابع من خلال دراسة اثر المراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ. وقد تمَّ الاعتماد على أسلوب تحليل الانحدار المتعدِّد لاختبار مدى صحَّة هذا الفرض "لا يوجد أثر ذو دلالة معنويَّة للمراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ".

جدول رقم (١٣) اثر المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي

	المتغيرات	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig.	TOL	VIF
		B	Std. Error	Beta				
X	**المراجعة المشتركة**	**6.250**	**2.035**	**0.206**	**3.071**	**0.002**	**0.678**	**1.474**
C1	**حجم الشركة**	**1.332**	**0.462**	**0.187**	**2.884**	**0.004**	**0.727**	**1.375**
C2	**معدل النمو**	**0.044**	**0.279**	**0.009**	**0.159**	**0.874**	**0.972**	**1.029**
C3	**BIG4**	**−5.043**	**1.877**	**−0.182**	**−2.686**	**0.008**	**0.666**	**1.503**
C4	**معدل دوران الأصول**	**3.956**	**1.267**	**0.198**	**3.122**	**0.002**	**0.757**	**1.321**
C5	**معدل التدفقات النقدية التشغيلية**	**−1.978**	**6.863**	**−0.017**	**−0.288**	**0.773**	**0.839**	**1.192**
C6	**الرافعة المالية**	**−0.153**	**3.344**	**−0.003**	**−0.046**	**0.963**	**0.667**	**1.499**
الثابت				**−22.863**				
معامل الارتباط المتعدد R				**.333**				
معامل التحديد R2				**0.111**				
معامل التحديد المعدل R2 Adjusted				**0.089**				
قيمة اختبار "F"				**5.188**				
مستوي معنوية				**.000**				

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة

تؤكد نتائج الجدول (١٣) صلاحية النموذج المستخدم في تفسير العلاقة بين المراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي، حيث بلغت قيمة F (٥.١٨٨) بمستوى معنوية (٠.٠٠٠)، مما يشير إلى دلالة معنوية قوية للنموذج. يوضح معامل التحديد ($R^2 = 0.111$) أن المتغيرات المستقلة تفسر ١١.١% فقط من التغير في التحفظ المحاسبي مما يشير إلى وجود عوامل أخرى قد تؤثر على التحفظ المحاسبي لم يتم تضمينها في النموذج.

تظهر النتائج أن المراجعة المشتركة لها تأثير إيجابي ومعنوي على التحفظ المحاسبي (B = 6.250، Sig. = 0.002)، مما يعكس دورها في تعزيز الشفافية ودقة التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك، يؤثر حجم الشركة (B = 1.332، Sig. = 0.004) ومعدل دوران الأصول (B = 3.956، Sig. = 0.002) إيجابيًا على التحفظ المحاسبي، مما يعكس تأثير تعقيد العمليات المالية ومتطلبات الامتثال على سياسات التحفظ. في المقابل، أظهرت مكاتب BIG 4 تأثيرًا عكسيًا ومعنويًا (B = −5.043، Sig. = 0.008)، حيث تركز هذه المكاتب على الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية بدقة ويكون نظرًا لوجود شريك أجنبي أو تطبيق معايير معينة للشركات محل الدراسة يتطلب تطبيق معايير بطرق مخصصة.

في حين أن العوامل مثل معدل النمو، التدفقات النقدية التشغيلية، والرافعة المالية لم تُظهر تأثيرًا معنويًا، إلا أن النتائج تؤكد أهمية المراجعة المشتركة كأداة رئيسية لتعزيز التحفظ المحاسبي، خاصة في القطاعات ذات العمليات المالية المعقدة وفي بيئات الأعمال المتنوعة".

وبذلك يتَّضح رفض الفرض القائل "لا يوجد أثر ذو دلالة معنويَّة للمراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ" حيث "يوجد أثر ذو دلالة معنويَّة للمراجعة المشتركة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ".

٦/٣/٨: اختبار الفرض السادس:

لاختبار العلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين نظَّم (ERP) و التَّحفُّظ المحاسبيِّ في ضوء المراجعة المشتركة، يتمَّ التَّحقُّق من مدى صحَّة الفرض الخامس القائل بأنَّه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم(ERP) و التَّحفُّظ المحاسبيِّ في ضوء المراجعة المشتركة"، واعتمدت الدِّراسة على أسلوب تحليل المسار باستخدام برنامج AMOS لتحديد مدى تأثير نظَّم تخطيط موارد المشروع على التَّحفُّظ المحاسبيِّ في ضوء المراجعة المشتركة. ويوضِّح الجدول رقم (١٤) نتائج تحليل المسار بشركات قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرعاية الصحية والأدوية.

جدول (١٤) أثر نظم ERP على التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة

المتغيرات التابعة	المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	اختبار ت	الخطأ المعياري	مستوى المعنوية	التأثير المباشر	التأثير الغير مباشر	التأثير الكلى
المراجعة المشتركة	نظم ERP	0.025	1.582	0.016	0.057	0.025	0	0.025
	حجم الشركة	-0.309	2.25	0.137	0.012	-0.309	0	-0.309
	معدل نمو الايرادات	-0.011	0.638	0.018	0.262	-0.011	0	-0.011
	Big 4	0.581	4.077	0.142	0.000	0.581	0	0.581
	معدل دوران الأصول	-0.058	3.024	0.019	0.001	-0.058	0	-0.058
	معدل التدفقات النقدية	0.203	2.742	0.074	0.003	0.203	0	0.203
	الرافعة المالية	0.088	0.934	0.094	0.175	0.088	0	0.088
التحفظ المحاسبي	نظم ERP	0.237	6.027	0.039	0.000	0.237	0.013	0.25
	حجم الشركة	0.426	3.174	0.134	0.001	0.426	-0.161	0.265
	Big 4	-0.132	0.461	0.286	0.322	-0.132	0.303	0.171
	معدل نمو الايرادات	0.029	1.269	0.023	0.103	0.029	-0.006	0.023
	معدل دوران الأصول	0.114	1.876	0.061	0.031	0.114	-0.03	0.084
	معدل التدفقات النقدية	-0.049	0.366	0.133	0.357	-0.049	0.106	0.057
	الرافعة المالية	-0.018	0.31	0.057	0.378	-0.018	0.046	0.028
	المراجعة المشتركة	0.521	1.923	0.271	0.022	0.521	0	0.521

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (١٤) أن تحليل المسار يؤكد وجود علاقة طردية معنوية بين المراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي، حيث بلغ معامل المسار للمراجعة المشتركة (٠.٥٢١) بمستوى معنوية (٠.٠٢٢)، مما يشير إلى أن الشركات التي تعتمد المراجعة المشتركة تحقق مستويات أعلى من التحفظ المحاسبي نتيجة تحسين الشفافية وزيادة دقة البيانات المالية. كما تظهر النتائج أن نظم (ERP) لها تأثير مباشر طردي على التحفظ المحاسبي بقيمة (٠.٢٣٧) ومستوى معنوية (٠.٠٠٠)، بالإضافة إلى تأثير غير مباشر عبر المراجعة المشتركة بقيمة (٠.٠١٣)، مما يعزز أهمية التكامل بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة في تحسين مستوى التحفظ المحاسبي.

ليصل إجمالي التأثير إلى (٠.٢٥). و يعكس ذلك دور نظم (ERP) في تعزيز سياسات التحفظ المحاسبي من خلال تحسين دقة تسجيل الأصول والالتزامات وتقليل التضخم المالي.

بالإضافة إلى ذلك، يظهر حجم الشركة تأثيرًا مباشرًا طرديًا بقيمة (٠.٤٢٦) ومستوى معنوية (٠.٠٠١)، بينما يظهر تأثير غير مباشر عكسي بقيمة (−٠.١٦١)، مما يجعل إجمالي التأثير طرديًا بقيمة (٠.٢٦٥). يعكس ذلك أن الشركات الأكبر حجمًا تتبنى سياسات تحفظية أكثر بسبب تعقيد عملياتها المالية ومتطلبات الامتثال العالية. أما معدل دوران الأصول، فيظهر تأثيرًا مباشرًا طرديًا على التحفظ المحاسبي بقيمة (٠.١١٤) ومستوى معنوية (٠.٠٣١)، بينما يظهر تأثير غير مباشر عكسي بقيمة (−٠.٠٠٣)، ليصل إجمالي التأثير إلى (٠.٠٨٤)، مما يشير إلى أن الشركات ذات معدلات دوران الأصول المرتفعة تميل إلى تسجيل أصولها بشكل أكثر تحفظًا للحفاظ على استدامة عملياتها التشغيلية.

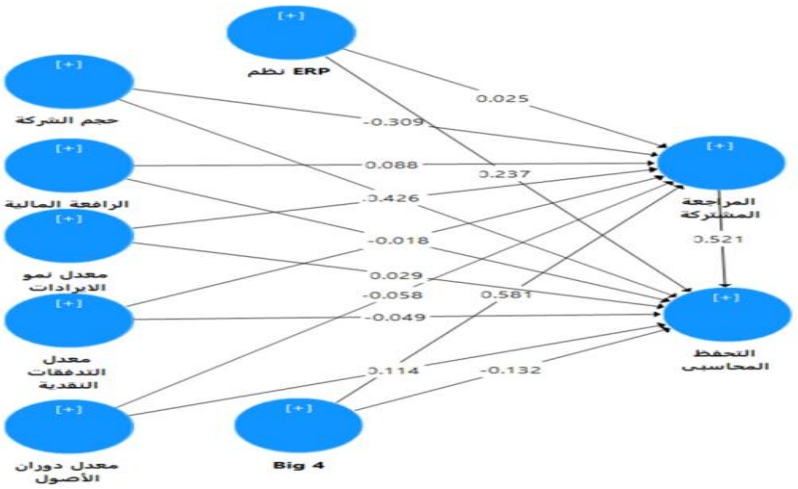
وفيما يتعلق بمكاتب BIG 4، يظهر تأثير مباشر عكسي ضعيف وغير معنوي بقيمة (−٠.١٣٢)، بينما يظهر تأثير غير مباشر طردي بقيمة (٠.٣٠٣)، ليصل إجمالي التأثير إلى (٠.١٧١). يعكس ذلك أن مكاتب BIG 4 تميل إلى تقديم تقارير مالية دقيقة تقلل الحاجة إلى مستويات مفرطة من التحفظ المحاسبي، إلا أن دورها في تحسين مصداقية البيانات المالية يعزز سياسات التحفظ عبر تأثيرها غير المباشر من خلال المراجعة المشتركة.

المراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي: أظهر تحليل المسار وجود علاقة طردية معنوية بين المراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي بمعامل (٠.٥٢١) ومستوى معنوية (٠.٠٢٢). يعكس ذلك دور المراجعة المشتركة تعزيز الشفافية والمصداقية المالية

أما العوامل الأخرى مثل معدل النمو، التدفقات النقدية التشغيلية، والرافعة المالية، فلم تظهر تأثيرات معنوية على التحفظ المحاسبي، مما يعكس أن هذه العوامل قد تكون ثانوية في تحديد مستوى التحفظ، خاصة عند مقارنة تأثيرها بتأثير نظم (ERP) والمراجعة المشتركة.

أخيرًا، أظهرت مؤشرات المطابقة الإحصائية للنموذج، مثل مؤشر NFI الذي بلغ قيمته (أكبر من ٠.٩٥٦) ومؤشر SRMR الذي بلغ (٠.٠٢٢)، تطابقًا جيدًا جدًا للنموذج مع بيانات العينة، مما يعزز موثوقية النتائج ودقتها في تفسير العلاقة بين المتغيرات المدروسة.

يوضح الشكل رقم (١) العلاقة بين نظم تخطيط موارد المشروع والتحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة بقطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرعاية الصحية والأدوية باستخدام برنامج Smartpls.



شكل (١) نموذج مقترح يوضح أثر نظم تخطيط موارد المشروع على التحفظ المحاسبي في ضوء المراجعة المشتركة

وبالتَّالي ، يتمَّ رفض الفرض السادس القائل بأنَّه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم(ERP) و التَّحفُّظ المحاسبيِّ في ضوء المراجعة المشتركة" في قطاعات العقارات، الأغذية والمشروبات والرِّعاية الصِّحِّيَّة والأدوية، حيث إنَّ هناك تأثيرًا طرديًّا جوهريًّا لنظم تخطيط موارد المشروع على التَّحفُّظ المحاسبيِّ في ضوء المراجعة المشتركة بشركات القطاعات محلَّ الدِّراسة، وذلك مع اختلاف العوامل الأخرى المؤثِّرة على التَّحفُّظ المحاسبيِّ

٩. نتائج البحث

في ضوء الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا البحث. تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولًا: نتائج تخص نظم (ERP)

١. **نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي:** أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة **طردية ذات دلالة معنوية** بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي (معامل ارتباط = ٠.١٩٧، مستوى دلالة = ٠.٠٠١). حيث تدل علي ان نظم (ERP) تساهم في تحسين دقة تسجيل البيانات المالية وتقليل الأخطاء المحاسبية، مما يؤدي إلى تعزيز التحفظ المحاسبي.

٢. **نظم (ERP) والمراجعة المشتركة** : هناك علاقة **طردية ذات دلالة معنوية** بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة (معامل ارتباط = ٠.١٦٥**، مستوى دلالة = ٠.٠٠٤)، حيث أن نظم (ERP) تعمل كأداة داعمة تعزز فعالية المراجعة المشتركة من خلال توفير بيانات دقيقة وشاملة.

٣. **نظم (ERP) وحجم الشركة:** ارتبطت نظم (ERP) بشكل **طردي** بحجم الشركة (معامل ارتباط = ٠.١٨٨، مستوى دلالة = ٠.٠٠١). ارتبطت نظم (ERP) بشكل **طردي** بحجم الشركة (معامل ارتباط = ٠.١٨٨، مستوى دلالة = ٠.٠٠١). حيث ان الشركات الأكبر حجمًا، بسبب تعقيد عملياتها المالية، تميل إلى تطبيق نظم (ERP) لتحسين الكفاءة التشغيلية وإدارة الأصول

٤. **نظم (ERP) ومعدل دوران الأصول:** أظهرت النتائج وجود علاقة **طردية ذات دلالة معنوية** بين نظم (ERP) ومعدل دوران الأصول، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٢١١**) عند مستوى دلالة (٠.٠٠٠). يشير هذا إلى أن نظم (ERP) ساعدت بشكل ملحوظ في تحسين إدارة الأصول وزيادة كفاءة استخدامها من خلال تقديم بيانات دقيقة وشفافة، مما يدعم اتخاذ قرارات مالية أكثر فعالية ويعزز الأداء التشغيلي للشركات.

٥. **نظم (ERP) والرافعة المالية |:** العلاقة بين نظم (ERP) والرافعة المالية كانت **طردية** (معامل ارتباط = ٠.١٣٨، مستوى دلالة = ٠.٠١٧). وهذا يظهر نظم (ERP) تساعد الشركات على إدارة الالتزامات المالية بكفاءة، مما يدعم تطبيق سياسات مالية أكثر تحفظًا.

ثانيا: نتائج تخص التحفظ المحاسبي

١. **التحفظ المحاسبي وحجم الشركة:** العلاقة بين التحفظ المحاسبي وحجم الشركة كانت **طردية ذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.١٨٨، مستوى دلالة = ٠.٠٠١).فالشركات الأكبر حجمًا تميل إلى تطبيق مستويات أعلى من التحفظ المحاسبي بسبب تعقيد العمليات ومتطلبات الامتثال.

٢. **التحفظ المحاسبي ومعدل دوران الأصول:** العلاقة كانت **طردية ذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.٢٠٦، مستوى دلالة = ٠.٠٠٠) ويدل هذا عل ان الشركات ذات معدلات دوران الأصول الأعلى تسجل أصولها بشكل أكثر تحفظًا لتجنب تضخم القيم المحاسبية.

٣. **التحفظ المحاسبي والمراجعة المشتركة:** أظهرت النتائج وجود علاقة **طردية ذات دلالة معنوية** بين التحفظ المحاسبي والمراجعة المشتركة (معامل ارتباط = ٠.١٩٩، مستوى دلالة = ٠.٠٠١). فالمراجعة المشتركة تدعم التحفظ المحاسبي من خلال تقديم رؤى متعددة ومستقلة تعزز الشفافية والدقة.

٤. **التحفظ المحاسبي والرافعة المالية:** العلاقة بين التحفظ المحاسبي والرافعة المالية كانت **طردية ذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.١٣٨، مستوى دلالة = ٠.٠١٧). فالشركات ذات مستويات ديون أعلى تميل إلى تسجيل بياناتها بطريقة أكثر تحفظًا لتقليل المخاطر المالية وزيادة ثقة المقرضين والمستثمرين.

٥. **التحفظ المحاسبي ومكاتب BIG 4:** العلاقة كانت **عكسية وغير معنوية** (معامل ارتباط = -٠.٠١٤، مستوى دلالة = ٠.٨٠٨).فمكاتب BIG 4 تميل إلى تقديم تقارير مالية دقيقة تتماشى مع المعايير الدولية، مما يقلل من مستويات التحفظ المحاسبي ويرجع هذا إلى أن الشركات الكبيرة قد تكون مملوكه جزئيا أو ذات علاقة بشركات أجنبية ومتطلباتها التنظيمية أو التمويلية تتطلب تطبيق معايير معينة ذات صلة او المعايير الدولية فينعكس هذا على التحفظ المحاسبي.

ثالثا: نتائج تخص المراجعة المشتركة

١. **المراجعة المشتركة وحجم الشركة:** العلاقة **طردية ذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.٢٣٢، مستوى دلالة = ٠.٠٠٠). الشركات الأكبر حجمًا تميل إلى تطبيق المراجعة المشتركة نظرًا لتعقيد العمليات المالية ومتطلبات الامتثال.

٢. **المراجعة المشتركة ومكاتب BIG 4:** العلاقة **طردية قوية وذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.٥٤٨، مستوى دلالة = ٠.٠٠٠). الشركات التي تعتمد المراجعة المشتركة تميل إلى إشراك مكاتب BIG 4 بسبب متطلبات الامتثال لمعايير دولية، أو وجود شريك أجنبي.

٣. **المراجعة المشتركة ومعدل دوران الأصول:** العلاقة **طردية ذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.٢١١، مستوى دلالة = ٠.٠٠٠). الشركات ذات معدلات دوران أصول مرتفعة تحتاج إلى تدقيق دقيق لضمان دقة تسجيل الأصول والإيرادات، مما يزيد من استخدام المراجعة المشتركة.

٤. **المراجعة المشتركة والرافعة المالية:** العلاقة **طردية ذات دلالة معنوية** (معامل ارتباط = ٠.١٥٤، مستوى دلالة = ٠.٠٠٨). الشركات ذات مستويات ديون أعلى تعتمد على المراجعة المشتركة لتعزيز الشفافية والثقة بين المقرضين والمستثمرين

كما أظهرت النتائج أيضا ان نظم(ERP) قد أثرت على القطاعات محل الدراسة وأظهرت أن:

معدل النمو:

١. **نظم (ERP) أدت إلى انخفاض متوسط معدل النمو** في القطاعات التي تطبقها، مما يعكس قدرتها على تقديم بيانات دقيقة تعكس الأداء الحقيقي للنمو، مع تقليل تضخم الأرقام المالية.

٢. **العقارات:** متوسط النمو (٠.٣٣٣) للشركات التي تطبق نظم (ERP) مقابل (١.٠٥٧) للشركات غير المطبقة، يعكس تأثير طول دورة المشاريع.

٣. **الأغذية والمشروبات:** متوسط النمو (٠.٦٩٩) للشركات غير المطبقة أعلى مقارنة بالشركات المطبقة (٠.٠٦٥)، مما يعكس دور نظم (ERP) في تقديم رؤية واقعية للنمو.

٤. **الرعاية الصحية والأدوية:** انخفاض طفيف في متوسط النمو للشركات المطبقة (٠.٤٠٣) مقارنة بالشركات غير المطبقة (٠.٤٣١)، يعكس الطلب المستمر وطبيعة القطاع المنظمة.

معدل دوران الأصول:

١. **انخفاض واضح في معدل دوران الأصول** في الشركات التي تطبق نظم (ERP)، مما يعكس تسجيل الأصول بطريقة أكثر تحفظًا بسبب طبيعة كل قطاع:

٢. **العقارات:** متوسط دوران الأصول (٠.١٩٣) للشركات المطبقة أقل مقارنة بالشركات غير المطبقة (٠.٢٢)، يعكس استثمارًا طويل الأجل في الأصول.

٣. **الأغذيـة والمشروبات:** متوسط دوران الأصول (١.٠٠٥) للشركات المطبقة أقل مقارنة بالشركات غير المطبقة (١.٢٩٧)، يعكس تأثير نظم (ERP) في تحسين إدارة الأصول والمخزون.
٤. **الرعاية الصحية والأدوية:** متوسط دوران الأصول (٠.٧٦) للشركات المطبقة أقل مقارنة بالشركات غير المطبقة (٠.٩٩٤)، يعكس التحفظ في تسجيل الأصول.

التدفقات النقدية التشغيلية:

تـأثير نظـم (ERP) علـى التـدفقات النقديـة التشـغيلية يظهـر فـي تعزيـز الكفـاءة التشـغيلية، لكـن الخصائص القطاعية تحد من ظهور الفروقات الواضحة

١. **العقارات:** متوسط التدفقات النقدية التشغيلية للشركات المطبقة (٠.٠١٣) قريب من الشركات غير المطبقة (٠.٠٠١)، مما يعكس الطبيعة التمويلية طويلة الأجل للقطاع.
٢. **الأغذيـة والمشـروبات:** متوسط التدفقات التشغيلية أعلى قليلاً للشركات غير المطبقة (٠.١٠٥) مقارنة بالشركات المطبقة (٠.٠٧٣)، يعكس دورة الإنتاج القصيرة وتأثير نظم (ERP) في تحسين الكفاءة.
٣. **الرعاية الصحية والأدوية:** متوسط التدفقات النقدية التشغيلية للشركات المطبقة (٠.٠٧٤) أقل من الشـركات غيـر المطبقـة (٠.٠٩٧)، يعكـس دور نظـم (ERP) فـي تحسـين تسـجيل التكـاليف والإيرادات.

ونتيجـة لهـذه التـأثيرات يتضـح ان نظـم (ERP) أثـرت بشـكل واضـح وإيجـابي علـى **مسـتوى التحفظ المحاسبي** في جميع القطاعات. حيث ارتفع متوسط التحفظ المحاسبي في الشركات التي تطبق نظم (ERP) مقارنـةً بالشـركات التـي لا تطبقهـا علـى الـرغم مـن أن نظـم (ERP) عـززت التحفظ المحاسبي، إلا أن تأثيرها اختلف بين القطاعات بسبب خصائص كل قطاع:

١. **قطاع العقارات:** أعلى متوسط للتحفظ المحاسبي (٧.٧١٤) مع انحراف معياري مرتفع (١٧.٠٣)، مما يعكس تباينًا في تطبيق السياسات المحاسبية بسبب طول دورة الأعمال.
٢. **قطـاع الأغذيـة والمشـروبات:** متوسـط التحفظ المحاسـبي (١٣.١٧) مـع انحـراف معيـاري مرتفـع (١٩.٤٢٤) للشـركات التـي تطبـق نظـم (ERP)، يعكـس تـأثير الخصـائص الموسـمية والأسـعار المتقلبة.

٣. **قطـاع الرعايــة الصــحية والأدويــة:** متوسـط الـتحفظ المحاسـبي (٩.٩٤) مـع انحـراف معيـاري (١٥.٠٠٧)، ممـا يشـير إلـى تـأثير نظـم (ERP) فـي تسـجيل الالتزامـات بدقـة بسـبب التراخيص والتكاليف العالية.

وبناءً على التحليل الإحصائي الدقيق، يتضح أن نظم تخطيط موارد المشروع (ERP) تلعب دورًا محوريًا في تعزيز التحفظ المحاسبي عبر مختلف القطاعات. إلا أن هذا التأثير يتفاوت داخل القطاعات وبينها، مما يعكس طبيعة كل قطاع وخصائصه الفريدة. القطاعات التي تطبق نظم (ERP) أظهرت مستويات أعلى من التحفظ المحاسبي مقارنةً بتلك التي لا تطبقها. على سبيل المثال، في **قطاع العقارات**، بلغ متوسط التحفظ المحاسبي في الشركات المطبقة لنظم (ERP) ٧.٧١٤ مقارنة بـ ٣.٣٦٥ للشركات غير المطبقة، مع انحراف معياري ١٧.٠٣ يشير إلى تنوع السياسات المحاسبية داخل القطاع. بينما في **قطاع الأغذية والمشروبات**، بلغ متوسط التحفظ المحاسبي ١٣.١٧ للشركات المطبقة مقابل ٤.٧٠٧ للشركات غير المطبقة، مع انحراف معياري ١٩.٤٢ يُظهر تباينًا في استراتيجيات التحفظ المحاسبي.

التحليل الإحصائي أظهر علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين نظم (ERP) والتحفظ المحاسبي **(معامل ارتباط = ٠.١٩٧، مستوى دلالة = ٠.٠٠١)**. علاوةً على ذلك، أظهرت نظم (ERP) تأثيرًا مباشرًا طرديًا على التحفظ المحاسبي بقيمة ٠.٢٣٧ (مستوى دلالة = ٠.٠٠٠)، إلى جانب تأثير غير مباشر عبر المراجعة المشتركة بقيمة ٠.٠١٣، مما يبرز أهمية التكامل بين نظم (ERP) والمراجعة المشتركة في دعم التحفظ المحاسبي.

من ناحية أخرى، تؤكد النتائج على الدور المركزي للمراجعة المشتركة في تعزيز التحفظ المحاسبي. فقد أظهرت علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين المراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي **(معامل ارتباط = ٠.١٩٩، مستوى دلالة = ٠.٠٠١)**، وهو ما تم تدعيمه من خلال تحليل المسار الذي كشف عن علاقة طردية معنوية بين المراجعة المشتركة والتحفظ المحاسبي بمعامل ٠.٥٢١ ومستوى دلالة ٠.٠٠٢٢. هذه النتائج تسلط الضوء على أهمية المراجعة المشتركة كآلية لضبط توازن تطبيق التحفظ المحاسبي بين الأنشطة المختلفة، حيث توفر فهمًا أعمق لطبيعة البيانات والقطاع. كما أن وجود مكاتب BIG 4 يعزز من مصداقية البيانات المالية ويوازن بين

الالتزام بالمعايير الدولية ومتطلبات التحفظ، على الرغم من تأثيرها العكسي الطفيف (معامل تأثير مباشر = -٠.١٣٢) نتيجة ارتباطها بالشركاء الأجانب أو القوانين التنظيمية الصارمة.

١٠. توصيات الدراسة:

في ضوء ما تمَّ التَّوصُّل إليه من نتائج يمكن تقديم التَّوصيات التَّالية:

- **تعزيز استخدام نظُم (ERP):** ينبغي على الشَّركات الكبيرة والمتوسِّطة تعزيز استخدام نظُم تخطيط موارد المشروع لما توفِّره من مزايا تتعلَّق بتحسين جودة المعلومات المحاسبيَّة ودقَّة التَّقارير الماليَّة هذا التَّحسين يعزِّز من قدرة الشَّركات على اتِّخاذ قرارات استراتيجيَّة مبنيَّة على معلومات دقيقة وحديثة.
- **التَّوازن بين التَّحفُّظ المحاسبيِّ و(ERP):** على الشَّركات تحقيق توازن بين استخدام التَّحفُّظ المحاسبيِّ وتطبيق نظُم (ERP) حيث يجب أن تسهم نظم (ERP) في تحسين دقَّة المعلومات الماليَّة دون التَّضحية بمبادئ التَّحفُّظ المحاسبيِّ الَّذي يضمن الحماية من الأخطاء والتَّقديرات الماليَّة المفرطة.
- **التَّحكُّم في استخدام التَّحفُّظ لتجنُّب تشويه التَّقارير الماليَّة:** يجب توخِّي الحذر من استخدام التَّحفُّظ المحاسبيِّ كأداة لإخفاء الخسائر أو المبالغة في التَّقديرات الشَّركات يجب أن تكون على وعي بأنَّ الإفراط في التَّحفُّظ قد يؤدِّي إلى صورة غير دقيقة عن الأداء الماليِّ، ممَّا قد يثير شكوك المستثمرين والجهات التَّنظيميَّة.
- **التَّواصل مع الجهات الرِّقابيَّة والمستثمرين:** يجب على الشَّركات الَّتي تستخدم سياسات التَّحفُّظ المحاسبيِّ أن توضِّح لمستثمريها وأصحاب المصلحة كيف تؤثِّر هذه السِّياسات على النَّتائج الماليَّة، وذلك لضمان فهم القرارات الماليَّة بشكل جيِّد ومنع أيِّ تفسيرات خطأ.
- **تعزيز التَّدريب والتَّوعية حول مخاطر التَّحفُّظ:** على الشَّركات تقديم تدريبات وتوعية للمحاسبين والمديرين التَّنفيذيِّين حول مخاطر التَّحفُّظ المحاسبيِّ، حتَّى يتمكَّنوا من اتِّخاذ قرارات مستنيرة عند تطبيق هذه السِّياسات.
- **تحديث منهجيَّات وأساليب المراجعة لتشمل التِّكنولوجيا الحديثة:** مع التَّقدُّم التِّكنولوجيِّ وظهور نظُم تخطيط موارد المشروع، من الضَّروريِّ أن يقوم المراجعون بتحديث أساليبهم وأدواتهم المراجعيَّة لتشمل هذه التِّكنولوجيا هذا يتطلَّب تدريبًا مستمرًّا للمراجعين على كيفيَّة التَّعامل مع البيانات المحاسبيَّة المتكاملة والمدمجة ضمن نظم (ERP).

- **استخدام أدوات تحليل البيانات الضَّخمة في المراجعة المشتركة:** نظرًا لحجم البيانات المتزايد، يوصي باستخدام أدوات تحليل البيانات الضَّخمة لمساعدة المراجعين في معالجة وفحص كمِّيَّات كبيرة من البيانات بسرعة وكفاءة. يمكن لأدوات التَّحليل المتقدِّمة أن تسهم في تحسين جودة المراجعة واكتشاف الأخطاء والاحتيالات بصورة أسرع.
- **تدريب المراجعين على إدارة التَّعقيدات النَّاتجة عن المراجعة المشتركة:** يتطلَّب المراجعة المشتركة التَّعامل مع مراجعين أو أكثر، ممَّا قد يؤدِّي إلى اختلافات في منهجيَّات المراجعة لذلك، ينبغي تنظيم برامج تدريبيَّة موجَّهة للمراجعين حول كيفيَّة إدارة التَّعقيدات والتَّنسيق الفعَّال مع الزُّملاء في المراجعة المشتركة لضمان تناسق الرُّؤية والمخرجات.
- **تصميم مسارات مراجعة محدَّدة داخل نظام تخطيط موارد المشروع:** يوصى بتصميم أنظمة (ERP) بحيث تشمل مسارات مراجعةً مخصَّصةً يمكن للمراجعين اتِّباعها هذه المسارات يجب أن تتضمَّن خطوات محدَّدة وواضحة لعمليَّات المراجعة، بما يتيح للمراجعين مراقبة وتقييم السِّياسات المحاسبيَّة المطبَّقة مثل التَّحفُّظ المحاسبيِّ. هذه المسارات ستساعد في تتبُّع البيانات الماليَّة بدقَّة وتحديد النِّقاط الحسَّاسة الَّتي قد تشير إلى تحيُّز أو تحفُّظ محاسبيّ غير مناسب.
- **إضافة خاصِّيَّة مراقبة الامتثال المحاسبيِّ:** يمكن إدراج أدوات لمراقبة الامتثال داخل (ERP)، بحيث تقوم هذه الأدوات بتقييم السِّياسات المحاسبيَّة المتَّبعة ومدى تطابقها مع المعايير الدَّوليَّة والوطنيَّة مثل هذه الأدوات يمكن أن تنبَّه المراجعون في حالة وجود عدم توافق مع معايير والتَّحفُّظ المحاسبيِّ وتتيح لهم فرصة التَّدخُّل مبكِّرًا لتصحيح أيِّ أخطاء .
- **توفير خصائص تحليلات المخاطر الماليَّة:** يمكن تعزيز نظَّم (ERP) بأدوات تحليل المخاطر الماليَّة الَّتي تساعد المراجعين في تحديد النِّقاط الماليَّة الَّتي قد تحتوي على تحفُّظ محاسبيّ مفرط هذه الأدوات تساعد في تحليل التَّوقُّعات الماليَّة والتَّقارير لتحديد مدى وجود تحيُّزات أو ممارسات تحفُّظ غير مبرَّرة .

١١. الدراسات المستقبليَّة:

بالنَّظر إلى نتائج هذه الدِّراسة، يمكن اقتراح بعض المجالات البحثيَّة الَّتي قد تكون مفيدةً لدراسات مستقبليَّة :

١- **تحليل تأثير نظَّم (ERP) على الشَّركات الصَّغيرة والمتوسِّطة:** معظم الدِّراسات تركِّز على الشَّركات الكبيرة، وبالتَّالي، قد يكون من المفيد دراسة كيفيَّة تأثير نظَّم تخطيط موارد المشروع على الشَّركات الصَّغيرة والمتوسِّطة، وكيف يمكن لهذه الشَّركات تحقيق أقصى استفادة من هذه النُّظم في تحسين الأداء الماليِّ .

٢- **دراسة تأثير نظَّم (ERP) على ممارسات التَّحفُّظ المحاسبيِّ في مختلف الصِّناعات:** من المهمِّ استكشاف كيف تختلف ممارسات التَّحفُّظ المحاسبيِّ وتأثير نظَّم (ERP) في مختلف القطاعات الاقتصاديَّة (مثل القطاع الصِّناعيِّ، القطاع الصِّحِّيُّ، القطاع التِّكنولوجيُّ).

٣- **إثر المراجعة المشتركة في ظلّ نظَّم (ERP) في البيئات المختلفة:** يمكن دراسة كيف تؤثِّر بيئات الأعمال المختلفة (مثل البيئة التَّنظيميَّة، والتَّشريعيَّة) على فعَّاليَّة المراجعة المشتركة عند استخدام نظَّم (ERP).

٤- **دراسة تأثير الذَّكاء الاصطناعيِّ و(ERP) على جودة المعلومات المحاسبيَّة:** مع التَّزايد في استخدام تقنيَّات الذَّكاء الاصطناعيِّ في نظم (ERP)، من الضَّروريِّ دراسة تأثير هذه التِّقنيَّات على دقَّة المعلومات المحاسبيَّة وجودة التَّقارير الماليَّة.

٥- **تحليل المخاطر المرتبطة بتطبيق نظَّم (ERP) على التَّحفُّظ المحاسبيِّ:** دراسة المخاطر المحتملة لاستخدام نظَّم (ERP) وكيف يمكن تقليل هذه المخاطر لضمان الاستفادة المثلى منها دون المساس بجودة المعلومات الماليَّة ومبادئ التَّحفُّظ المحاسبيِّ.

١٢ .قائمة المراجع:

أولًا: المراجع العربية:

أبو العلا، أسامة مجدي فؤاد محمد (٢٠١٨). أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على التحفظ المحاسبي ودور هذا الأثر على كفاءة استثمار الشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، المجلد ٧، العدد ١، ص ص ٩٢-١٤٩.

السيد، عبد الرحمن محمود (٢٠١٨). العلاقة بين التحفظ المحاسبي ومحددات جودة الأرباح ومستوى الديون في شركات المواد الأساسية المدرجة في سوق المال السعودي، مجلة الاقتصاد والمالية، كلية التجارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد ٣٠، العدد ٣، ص ص ١٠٠-١٤٥.

الحناوي، محمود عبد الله (٢٠١٨). تأثير التحفظ المحاسبي على تكلفة رأس المال في الشركات المصرية المدرجة بالمؤشر EGX100، مجلة البحوث المالية والمحاسبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٥، العدد ١، ص ص ٨٥-١٢٠.

أبو صالح، أحمد عبد الله (٢٠١٥). تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة: دراسة على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ١٨، العدد ٢، ص ص ٥٠-٩٠.

أبو جبل، محمود علي (٢٠١٦). العلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة: دراسة على الشركات المصرية المسجلة في البورصة، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٣، ص ص ٩٥-١٣٠.

اليساري، سامي عبد الله (٢٠١٨). دور المراجعة المشتركة في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات العراقية، مجلة الدراسات المالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ١٥، العدد ١، ص ص ٢٠٠-٢٢٥.

العاصي، عبد الرحمن (٢٠١٥). تأثير المراجعة المشتركة على جودة المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ٢٤، العدد ٣، ص ص ٨٥-١١٢.

ابولحية، محمد علي (٢٠١٥). مدى مهارات وكفاءة مراجع الحسابات الخارجي في جمع وتقييم أدلة الإثبات في ظل بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم المالية والمحاسبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ٢٣، العدد ٢، ص ص ١٤٥-١٧٠.

جبر، أحمد زكريا (٢٠١٧). أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٢٢، العدد ٤، ص ص ١١٠-١٤٥.

جريش، محمد عبد الله (٢٠١٥). قياس مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة عمان، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص ص ١٥٠-١٨٥.

حميداتو، أحمد يوسف (٢٠١٨). مراجعة الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية: دراسة تحليلية للدراسات السابقة، مجلة العلوم المحاسبية والمالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٣٠، العدد ١، ص ص ٦٠-٩٥.

حسن، أحمد محمد (٢٠١٨). تأثير الإفصاح الإلكتروني على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية. *مجلة المحاسبة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ٢٤، العدد ٢، ص ص ٩٢-١٣٠.

شتيح، علي عبد الرحمن (٢٠١٧). أثر كفاءة تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على جودة المراجعة في ولاية المسيلة الجزائرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الجزائر، المجلد ٢٩، العدد ٤، ص ص ٩٢-١٣٠.

عبد الحليم، أحمد (٢٠١٥). تحليل تأثير التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية وقرارات المستثمرين: دراسة ميدانية على عينة من سماسرة الأوراق المالية وأساتذة الجامعات المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٣، ص ص ٦٥-١١٠

عفيفي، محمد علي حسن (٢٠١٦). التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية، مجلة الدراسات المالية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ١٨، العدد ٤، ص ص ٣٠٠-٣٤٠.

عبد القوي، حسين علي (٢٠١٨). تأثير المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي ومدى تحفظ المراجعين: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ٢٣، العدد ٢، ص ص ١٤٠-١٧٠.

علي، يوسف محمد (٢٠١٩). محددات الطلب على خدمات المراجعة المشتركة: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، مجلة المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد ٢٦، العدد ٣، ص ص ١٨٠-٢١٠.

عـايش، محمـود حسـن (٢٠١٧). أدلـة الإثبـات فـي ظـل بيئـة التشـغيل الإلكترونـي: دراسـة مقارنـة للأدلـة المحاسـبية فـي بيئـة التشـغيل العاديـة والإلكترونيـة، مجلـة المحاسـبة والمراجعـة، كليـة التجـارة، جامعـة الإسكندرية، المجلد ٢٥، العدد ٣، ص ص ٨٠-١١٠.

غالي، محمود أحمد (٢٠١٨). تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي وقيمة الشركات المدرجة في مؤشر .EGX100 مجلة المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٧، العدد ٤، ص ص ٩٢-١٢٣.

قنديل، أحمد حسين (٢٠١٨). تأثير التحفظ المحاسبي على كفاءة القرارات الاستثمارية: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الملك سعود، المجلد ٢٧، العدد ٢، ص ص ٥٠-٩٠.

مندور، علي (٢٠١٦). أثر المراجعة المشتركة على الحد من إدارة الأرباح في الشركات المصرية المدرجة في البورصة. مجلة العلوم المالية والمحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٢٠، العدد ٢، ص ص ١٤٠-١٦٥.

وهدان، محمد علي محمد (٢٠١٨). "تقييم أثر نظم تخطيط موارد المشروع على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية في ضوء فعالية الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٥، العدد ٢، ص ص ٨٦-١٦٤.

ثانيًا: المراجع الأجنبية

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., & Kinney, W. (2009). The Effects of Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity Capital, *Journal of Accounting Research*, Vol. 47, No. 1, pp. 5.94-10.11

Aryani, D., & Krismiaji (2013). Enterprise Resource Planning Implementation and Accounting Information Quality: Evidence from Indonesia. *International Journal of Business, Humanities and Technology*, Vol. 3, No. 2, pp. 155-163.

André, P., Broye, G., Pong, C. K. M., & Schatt, A. (2016). The complementarity of audit quality between joint and single audits: The case of French listed companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 35, Issue 4, pp. 47-69.

Bisogno, M., & Deluce, R. (2016). Joint audits and financial statement quality in SMEs. *Journal of Accounting and Business Research*, Vol. 45, No. 5, pp. 365-385.

Chan, F., Luo, X., Wheeler, P. R., Yang, L., Zhao, X., & Zhang, Y. (2021). Enterprise Resource Planning Systems and XBRL Reporting Quality. *Journal of Information Systems*, Vol. 35, Issue 3, pp. 77-106

Dang, L., & Brazel, J. (2008). Auditor Independence and Accounting Conservatism: Evidence from Australia Following the Corporate Law Economic Reform Program. *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 16, No. 3, pp. 185-202.

Farooq, M., Mortlock, M., & Memon, S. (2019). The Impact of ERP Systems on Accounting Conservatism and Financial Reporting Quality: Evidence from Emerging Markets. International Journal of Business and Management, Vol. 14, No. 10, pp. 361-372.

Galani, D., Gravas, E., & Stavropoulos, A. (2010). The Impact of ERP Systems on Accounting Processes. *World Academy of Science, Engineering and Technology*, Vol. 4, pp. 418-423..

Gul, F. A., Sami, H., & Zhou, H. (2003). Auditor Independence, Non-Audit Services, and Earnings Management: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, No. 2, pp. 1-27.

Healy, P. M., & 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.

Ittonen, K. (2010). Audit Reports and Audit Quality in SMEs ،*European Accounting Review*, Vol. 19, No. 2, pp. 6.86-9.15.

Ji, X., Lu, W., & Qu, W. (2017). The Impact of Enterprise Resource Planning Systems on Firm Performance: Evidence from China ،*Journal of Information Systems*, Vol. 31, No. 1, pp. 22.5-30.

Lobo, G. (2017). Transparency and audit quality in joint audit settings: Evidence from multinational companies. *International Journal of Accounting and Finance*, Vol. 30, No. 1, pp. 47-65.

O'Brien, R. M. (2007). A caution regarding rules of thumb for variance inflation factors. *Quality & Quantity*, Vol. 41, No. 5, pp. 673-690

Oladi Shafakhebarizadeh, A., & Alipour, M. (2015). The Impact of ERP Systems on the Relevance of Accounting Information and Financial Reporting Quality: Evidence from Tehran. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, Faculty of Management, University of Tehran, Vol. 12, No. 2, pp. 55-73

Skinner, D. J. (2000). Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators. *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 2, pp. 235-250.

Tronnes, P., & Ittonnes, M. (2015). Audit fees and audit quality: The effects of joint audits and single audits. *International Journal of Auditing*, Vol. 19, No. 3, pp. 105-127.

Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, Vol. 21, No. 4, pp. 731-765

ثالثًا: المواقع الإلكترونية:

https://www.gartner.com/reviews/market/cloud-erp-for-product-centric-enterprises