



عمادة البحث العلمي  
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

## مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



كلية العلوم الاقتصادية والإدارية

### أثر المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح " دراسة ميدانية"

ليمياء أحمد عبد الكريم إسماعيل

كلية السلام الجامعية للغات والترجمة والتكنولوجيا

#### المستخلص:

هدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة المشتركة، والوقوف على مفهوم وأهداف وممارسات إدارة الأرباح، ودراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي في قائمة الدخل ، توصلت الدراسة الى أن تطبيق المراجعة المشتركة يؤدي الى دقة عمليات رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة، وكذلك الحد من التلاعب في معالجة الإيرادات المقدمة والإيرادات المستحقة وتسجيل إيرادات من عمليات البيع غير التامة مما يقلل من ممارسات ادارة الأرباح.

#### ABSTRACT:

The study aimed at identifying joint audit concept, objectives, and types, besides Identifying earning management practices, concept, and objectives, also, studying the role of joint audit in curbing earning management practices in the balance sheet and income statement. The study found that applying joint audit leads to accuracy in capitalization and postponement of expenses for subsequent period, in addition, it curbs the manipulation in revenues paid in advance, and accrued revenues, as well as recording revenues from incomplete sale, which reduces earning management practices.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المشتركة ، إدارة الأرباح ، قائمة الدخل ، المركز المالي .

#### المقدمة :

تعد المراجعة الخارجية أداة هامة لدعم الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، تساهم المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة الخارجية من خلال اسلوب يدعم المراجع عند أبداء الراي للحكم علي القوائم المالية والذي يعزز عمليات المراجعين ويدعم استقلالهم وقدرتهم علي التحدي للخلافات مع إدارات المنشآت بشأن ممارسات إدارة الأرباح.

#### مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضوح أثر استخدام المراجعة المشتركة في الحد من حالات التلاعب والتضليل التي تمارسها الإدارة بغرض التلاعب في الأرباح بسبب رغبتها في تلبية التوقعات المطلوبة من قبل المستفيدين. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

- هل توجد علاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات ادارة الأرباح في قائمة المركز المالي؟
- هل توجد علاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات ادارة الأرباح في قائمة الدخل؟

**أهداف الدراسة :**

تسعى الدراسة الى تحقيق الاهداف الأتية:

- التعرف على مفهوم وأهداف وأنواع المراجعة المشتركة.
- الوقوف على مفهوم وأهداف وممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.
- دراسة دور المراجعة المشتركة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل.

**أهمية الدراسة :**

تتبع أهمية الدراسة في لقاء الضوء على الدور الهام الذي تقوم به المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة، ومدى الإستفادة منها في تقييد من ممارسات إدارة الأرباح. وكذلك مواكبة التطورات المتلاحقة في بيئة المراجعة الخارجية، وقلة البحوث التي تناولت المراجعة المشتركة في البنية السودانية.

**فرضيات الدراسة :**

تسعى الدراسة الى اختبار صحة الفرضيات الأتية:

1. توجد علاقة بين المراجعة المشتركة و ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.
2. توجد علاقة بين المراجعة المشتركة وممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل.

**منهجية الدراسة :**

أتبعت الدراسة المنهج الإستباطي في صياغة مشكلة وفرضيات ومحاور الدراسة، والمنهج الإستقرائي في إختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية، والمنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة. وتم إستخدام الإستبانة في جمع البيانات الأولية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم في عام 2019م

**الدراسات السابقة****دراسة: عبدالفتاح احمد خليل ، (2006م):**

تناولت الدراسة قياس المضامين التقييمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري،هدفت الدراسة إلى تحديد مدى وجود ممارسات لأنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، وبيان حجم هذه الممارسات، ثم قياس مضامينها التقييمية من خلال توضيح تأثير هذه الممارسات على محددات الدور التقييمي للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بأسعار الأسهم، توصلت الدراسة إلى أن ممارسات أنشطة الربحية بنسبة مرتفعة من قبل الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري.

**دراسة: محمد احمد حنفي ، (2010م):**

تناولت الدراسة دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية ،هدفت الدراسة لمعرفة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال التعرف على الدوافع التي قد تحفز الإدارة على القيام بإحداث تأثيرات متعمدة على ربحية الشركة سواء بالمغالاة فيها، أو تخفيضها، أو تمهيداً لتحقيقاً لأهداف ذاتية، كما تم استعراض أهم الأدوات أو المداخل المتعلقة بإدارة الأرباح، والمقاييس المستخدمة في اكتشاف إدارة الأرباح ،

توصلت الدراسة إلى أن ظاهرة إدارة الأرباح يتم ممارستها من قبل الإدارة نتيجة لوجود العديد من الدوافع، وإن كان الدافع خاص بنظم الحوافز والمكافآت يمثل أكثر الدوافع تأثيراً.

**دراسة : القتامى والخيال ، (2010م):**

تناولت هذه الدراسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة السعودية، وهدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية واختبار تأثير بعض العوامل المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح، توصلت الدراسة أن الشركات المساهمة السعودية تحاول تخفيض أرباحها، ويعزو ذلك لتجنب بعض التكاليف السياسية والاجتماعية التي تتعرض لها، ومحاولة الحد من المطالبة بزيادة أجور العاملين، أو قد يرجع ذلك إلى إجراء عملية ادخار للأرباح، والاستفادة منها في السنوات التي تكون فيها الأرباح منخفضة.

**دراسة: الجبر والسعدون ، (2014م) :**

تناولت الدراسة اثر المراجعة المشتركة علي جودة الارباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودي،هدفت إلى دراسة تأثير أحد جوانب ذات الصلة بالمراجعة الخارجية علي جودة الارباح ،توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها عدم تأثير المراجعة المشتركة على جودة الارباح حتي مع مشاركة مكاتب المراجعة الكبرى في تنفيذ المراجعة المشتركة، ووجود تأثير سلبي للمراجعة المشتركة على جودة أرباح الشركات الملزمة نظاماً بالمراجع وجودة أرباح الشركات الملزمة نظاماً بالمراجعة المشتركة.

**دراسة : Mincherng pen,Tingly,(2014)**

تناولت الدراسة اثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة ، وهدفت الدراسة الى وضع نموذج تحليلي للمقارنة بين ثلاثة سيناريوهات : المراجعات الفردية من جانب شركة مراجعة كبرى ، مراجعات مشتركة من جانب شركتين من شركات المراجعة الكبار، ومراجعات مشتركة من شركات المراجعة الاربعة الكبار مع شركة مراجعة صغيرة أو متوسطة الحجم، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن المراجعة المشتركة قد تهدد استقلالية المراجع وذلك لاعتماد كل مراجع علي عمل المراجع الآخر والذي ينتج عنه عدم الدقة في أدلة المراجعة وبالتالي ينعكس علي جودة عملية المراجعة سلباً .

**دراسة:ابو الحمد مصطفى صالح، (2015م) :**

تناولت الدراسة أثر المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية، وهدفت الدراسة الى دراسة مدى مساهمة المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة نتيجة عدم استقلال وكفاءة المراجع الخارجي ، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج ومنها عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الشركات التي تستخدم المراجعة المشتركة والشركات التي تستخدم المراجعة الفردية فيما يتعلق بكل من المستحقات غير العادية لرأس المال العامل، وأن المراجعة المشتركة تسهم في تخفيض درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية.

دراسة : ابو بكر شداد عبد القوي، (2017م) :

تناولت الدراسة اثر المراجعة المشتركة علي تقرير المراجع الخارجي ، وهدفت الدراسة إلى تحليل أثر المراجعة المشتركة للشركات المدرجة في البورصة المصرية ، دراسة وتحليل تقرير المراجعة ومساعي تطويره ، وتحديد الاطراف المهتمة بعملية المراجعة واحتياجاتهم وفجوة توقعاتهم ، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تقارير مراجعة أكثر تحفظاً مقارنة بمدخل المراجعة الفردية، وعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين ومستخدمي التقارير المالية حول أهمية تطبيق المراجعة المشتركة تجاه تحسين عملية المراجعة وتعزيز قيمة تقرير المراجعة.

المقارنة

تتميز هذه الدراسة بأنها قامت بالتركيز علي الجانب الأيجابي للمراجعة المشتركة لما لها من دور في تحسين عملية المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، استخدمت الدراسة استبيان آراء العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، بينما الدراسات السابقة يوجد اختلاف في بيئة التطبيق المصرية والسعودية.

**المراجعة المشتركة:**

في عام 2011م أوردت المفوضية الاوربية استجابة الأطراف المختلفة بشأن مقترح اشتراك اثنين من المراجعين في عمليات مراجعة مشتركة (إبراهيم، 2001م، ص 7)، وقامت عدة دول بتطبيقها حيث جعلت جنوب أفريقيا المراجعة المشتركة إلزامية بالنسبة لقطاع الخدمات المالية كالبنوك وإختيارية لباقي الشركات، وكما تعتبر دولة السويد المراجعة المشتركة إلزامية للشركات الكبرى والشركات التي تعمل في نشاطي البنوك وشركات التأمين حيث تقوم الشركة باختيار أحد المراجعين وتقوم هيئة الرقابة المالية بإختيار المراجع الآخر ، وكما يتبع هذا النهج في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة والهند وسويسرا والدنمارك حيث تكون المراجعة المشتركة إلزامية للشركات المسجلة بسوق المال بهدف معالجة نقص الثقة في اسواق المال وفي مهنة المراجعة خاصة بعد الأزمة المالية (عبد الحميد، 2014م، ص168).

عرفت المراجعة المشتركة بانها "عملية يكلف من خلالها اثنين من المراجعين ،أو أكثر بمراجعة نفس القوائم المالية بطريقة تضمن المشاركة في تخطيط عملية المراجعة ، وتوزيع الجهد المبذول اثناء تنفيذ عملية المراجعة ،وأخيراً اصدار تقرير مراجعة موحد يتم توقيعه من قبل مراقبي الحسابات المسؤولين مسئولية مشتركة فيما يتعلق بهذا التقرير " (محمد، 2015م، ص358).

كما عرفت ايضاً بأنها "قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة المنفصلة والمستقلة بعملية المراجعة ، القيام بمراجعة القوائم المالية لعميل المراجعة واحد، حيث يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل مشترك وتقسيم إجراءات اعمال المراجعة بينهما أو بما يضمن عدم تكرار مهام المراجعة مع إصدار تقرير مراجعة بشكل تضامني للمسئولية" (مندور، 2016م، ص11-33).

أو هي "مراجعة القوائم المالية لشركة العميل بواسطة اثنين أو أكثر من المراجعين المستقلين ،حيث يشترك المراجعون في الجهد المبذول لتخطيط وتنفيذ عمليات المراجعة والفحص المتبادل من الطرفين، والتوقيع علي تقرير مراجعة واحد، ويتحملون المسئولية بصورة تضامنية عن الرأي المقدم في ذلك التقرير (محمد ، 2018م، ص107).

مما سبق تستنتج الباحثة بأن المراجعة المشتركة مفهوم لتوحيد جهود وخبرات اكثر من مكتب مراجعة حيث يتم تنفيذ اجراءات المراجعة بشكل مشترك ومتوازن، وأصدار تقرير واحد بجهد مشترك مما يؤدي الى تحسين جودة المراجعة الخارجية.

تهدف المراجعة المشتركة للحصول على تأكيد المعقول حول خلوء القوائم المالية من التحريف المادي سواء بسبب التضليل أو الخطأ، وزيادة فاعلية أجهزة رقابة الجودة المتبادلة، وإستخدام نقاط القوة المحددة وخبرة أعضاء الفريق، وتقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسئولية مشتركة، ودعم استقلالية المراجع الخارجي (حسين، 2013م، ص412).

تنقسم المراجعة المشتركة إلي:

1. المراجعة المشتركة الإلزامية: يتم إلزام الشركة بإشتراك اثنين أو أكثر من المراجعين الخارجيين بمراجعة قوائمها المالية، ويتم تطبيقها في القطاعات شديدة الحساسية والتأثير على الاقتصاد وبالتالي تخضع لرقابة مباشرة من مؤسسات الدولة كالبنك المركزي .

2. المراجعة المشتركة الإختيارية: يقصد بها أن تطبيق الشركة لها طوعية وبإختيارها ،وتسمح القوانين بإمكانية إعتداد الشركات على المراجعة المشتركة خاصة الشركات المساهمة ، ويكون الهدف عادة هو دعم الثقة في التقارير و للتغلب علي مشكلة ضخامة أعمال وتعدد فروع الشركة محل المراجعة (محمد، 2018م، ص 874-875). من إيجابيات تطبيق المراجعة المشتركة في أنها وسيلة جيدة للحفاظ على القدرة التنافسية في سوق المراجعة، وكما تعتبر آلية فعالة لمنع وجود تواطؤ بين المراجع والإدارة (الشبعاني، 2017م، ص 67 )، وكما تساهم في معالجة مشكلات انخفاض كفاءة الأداء المهني لدى المراجعين من خلال الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فريق المراجعة المشتركة، وتحقيق جودة أداء المراجعين خفض تكاليف الخبرة الناتجة عن التدوير الإلزامي للمراجعين (محمد، 2016م، ص11).

من المعوقات التي تحول دون تطبيق المراجعة المشتركة في الممارسات العملية زيادة تكاليف عملية المراجعة مقارنة بالمراجعة التقليدية للقوائم والتقارير المالية، وكذلك حدوث اختلافات بين آراء المراجعين وعدم وجود اجماع على رأي موحد عند إصدار تقرير المراجعة النهائي، وصعوبة التوزيع المتوازن لمهام وواجبات عملية المراجعة بين المراجعين الخارجيين. (رويشد، 2016م، ص 22-23).

#### إدارة الأرباح:

عرف إدارة الأرباح بأنها قيام إدارة بعض الشركة بإدارة الأرباح لأعطاء صورة مضللة حول الوضع المالي للشركة، سعيًا منها لتحسين صورة أداء الشركة أمام أصحاب المصالح بهدف الحصول علي الحوافز ومكافآت مالية. (زلوم، 2016م، ص 206).

أو هي "أحداث تأثيرات متعمدة عليها نتيجة لما تسمح به المبادئ المحاسبية من حرية كبيرة في استخدام التقديرات المحاسبية، إلى جانب قدرة الإدارة علي التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة الحقيقية عند احتساب أرباح الشركة" (أحمد، 2015م، ص27).

عرفت أيضاً بأنها "إدارة الأرباح تعني تطويع الأساليب والتقديرات المحاسبية للتأثير في رقم الربح المنشور حسب إستراتيجيات الإدارة وقت التقرير عن الأرباح وذلك نفاذاً لمواقف تعاقدية معينة، أو للتقرير عن مستوى مرضي من الربح باعتباره المقياس التقليدي لأداء الإدارة" (أبو الخير، 1999م، ص9).

كما عرفت بأنها تلك التي تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم في إعداد التقارير المالية وفي هيكله العمليات المالية، لتعديل التقارير المالية من أجل تضليل بعض أصحاب المصالح فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الحالي للشركة أو للتأثير على العوائد التعاقدية المعتمدة على الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها (محمد، 2007م، ص200).

هي القيام بإدارة الأرباح من خلال استخدام السياسات المحاسبية التقديرية، من أجل تحسين النتائج المالية للشركة والحصول على المكافآت (نصر والصيرفي، 2015م، ص15).

أو هي "ظاهرة تحدث عندما يستخدم المديرون أحكامهم الشخصية وخبراتهم في إعداد القوائم والتقارير المالية، وذلك من خلال اختيار أو تغيير سياسات محاسبية معينة، إلى جانب التحكم في توقيت حدوث معاملات الشركة من أجل تعديل القوائم المالية بهدف تضليل حملة الأسهم أو بعضهم فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي للشركة، أو بهدف التأثير على قيمة بعض العوامل التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الظاهرة بالقوائم والتقارير المالية" (أحمد، 2015م، ص263-264).

وأيضاً هي عملية اتخاذ خطوات مدروسة من خلال الاستفادة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما للوصول الى المستوى المرغوب من الأرباح التي تم اعداد تقرير عنها (خليل، 2012م، ص19).

تهدف الإدارة الى تحقيقها من وراء ممارسات ادارة الارباح الى اخفاء الاداء المالي الضعيف، وتأجيل الارباح الحالية غير المتوقعة الى سنوات قادمة، (الجبري، 2013م، ص7-13). اكتساب ثقة المساهمين وحملة السندات وغيرهم من اصحاب المصالح المختلفة في الوحدة الاقتصادية، الامر ينتج عنه خفض احتمالات تعرض الوحدة الاقتصادية للإفلاس (رياض، 2010م، ص17). رفع القيمة السوقية لاسهم الوحدة الاقتصادية وبالتالي التأثير على قيمة الوحدة الاقتصادية في السوق بناءً على اسعار اسهمها، (الشريف، 2013م، ص152)، وكما يعتبر استقرار سياسة توزيع الارباح امر مرغوب فيه لتعظيم ثقة المستثمر في أداء الوحدة الاقتصادية وكفاءة الإدارة. (اللوزي، 2013م، ص15).

#### مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المراجعة الخارجية- ولاية الخرطوم.

#### عينة الدراسة وخصائصها :

وتم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عدد (40) إستبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (40) إستبانة سليمة، حيث بلغ معدل الاستجابة 100% من الاستبيانات الموزعة وأن 0% من الاستبيانات لم يتم إعادتها، وهذا المعدل جيد جداً.

الأسلوب الإحصائي المستخدم: تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على النتائج وذلك باستخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع كما تم استخدام معامل الفاقرنباخ لاختبار الثبات الإحصائي.

## اختبار الثبات والصدق:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لكل المحاور التي يتضمنها هذا الاستبيان، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الإجراء:

جدول رقم (1) : نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعبارات فرضيات الدراسة

بيان	قيمة ألفا كرونباخ
الاستبيان الكلي	0.963
الفرضيات الدراسة	0.990

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الاستبيان ، 2019م

توضح نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرونباخ لجميع فرضيات الدراسة اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلي لجميع فرضيات الاستبانة سواء كان ذلك لكل فرضية على حدا أو على مستوى جميع فرضيات الاستبانة ، حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي 0.963 هو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

## تحليل البيانات الشخصية:

جدول رقم (2) : توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للخصائص الشخصية لأفراد العينة

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل	1	3.2
العلمي	3	9.7
أخرى	3	9.7
دكتوراه	3	9.7
ماجستير	21	67.7
دبلوم عالي	20	64.5
بكالوريوس	1	3.2
التخصص	4	12.9
العلمي	1	3.2
اقتصاد	2	6.5
إدارة أعمال	3	9.7
علوم مالية ومصرفية	3	9.7
نظم معلومات	6	19.4
أخرى	2	6.5
مدير مكتب مراجعة	9	29
المسمي	11	35.5
الوظيفي	12	38.7
شريك مكتب مراجعة		
مساعد مراجع		
رئيس فريق مراجعة		
أخرى		
زمالة سودانية		

3.2	1	زمالة العربية	المهني
58.1	18	لا يوجد	
16.1	5	5 سنوات فأقل	سنوات
22.6	7	6-10 سنوات	الخبرة
19.4	6	11-15 سنة	
22.6	7	16-20 سنة	
19.4	6	21 سنة فأكثر	

المصدر: إعداد الباحثة، الدراسة الميدانية، 2019م

يتبين من الجدول (2) أن متغير المؤهل العلمي أن النسبة العالية تميل إلى حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (21) أي ما نسبته (67.7%)، أما فيما يتعلق بالتخصص العلمي فنلاحظ أن أغلب أفراد العينة تخصصاتهم محاسبة وقد بلغ عددهم (20) أي ما نسبته (64.5%)، وتشير نتائج الدراسة إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الذين يحتلون وظائف أخرى، حيث بلغ عددهم (11) أي ما نسبته (35.5%)، كما يتضح من الجدول أن أغلب أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهلات مهنية وقد بلغ عددهم (18) أي ما نسبته (58.1%)، أما فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة فتشير النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن خبرتهم (6-10 سنة، 16-20 سنة) وقد بلغ عددهم (7) أي ما نسبته (22.6%).

#### البيانات الأساسية:

جدول رقم (3): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحاور الثلاثة

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات قيام شركتين أو أكثر من شركات المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل واحد يفيد في:
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
المحور الأول:										
3.2	1	0	0	6.5	2	3.2	1	87.1	27	تخطيط مشترك لعملية المراجعة .
3.2	1	3.2	1	3.2	1	9.7	3	80.6	25	تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مشترك ومتوازن.
6.5	2	0	0	6.5	2	3.2	1	83.9	26	تقسيم اعمال ومهام المراجعة .
3.2	1	3.2	1	3.2	1	22.6	7	67.7	21	تقديم تقرير مراجعة مشترك بجهد مشترك مع تحمل مسؤولية مشتركة.
6.5	2	0	0	0	0	16.1	5	77.4	24	الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فرق المراجعة.
6.5	2	0	0	3.2	1	12.9	4	77.4	24	تقليل المنافسة بين مكاتب المراجعة.
6.5	2	0	0	0	0	22.6	7	71	22	تعزيز استقلالية المراجع الخارجي.
6.5	2	0	0	0	0	9.6	3	83.9	26	المحور الأول المراجعة المشتركة :
المحور الثاني:										
3.2	1	0	0	3.2	1	6.5	2	87.1	27	تسجيل إيرادات وهمية و مزيفة .
3.2	1	3.2	1	0	0	16.1	5	77.4	24	رسمة تكلفة الاقتراض أو الأعباء الخاصة بها.
3.2	1	3.2	1	3.2	1	16.1	5	74.2	23	استخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها



من اجله.										
3.2	1	3.2	1	0	0	12.9	4	80.6	25	رسمة التكاليف التشغيلية بدلاً من تحملها للفترة الحالية.
3.2	1	0	0	6.5	2	6.5	2	83.9	26	استغلال مرونة الاستحقاق في معالجة الإيرادات والمصروفات.
3.2	1	0	0	0	0	9.6	3	87.1	27	المحور الثاني ممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة الدخل:
المحور الثالث:										
3.2	1	0	0	3.2	1	9.7	3	83.9	26	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.
6.5	2	3.2	1	0	0	12.9	4	77.4	24	التلاعب في تصنيف الأصول الى ثابتة ومتداولة.
6.5	2	0	0	6.5	2	6.5	2	80.6	25	التلاعب في أسعار السوق عند تقييم محفظة الأوراق المالية.
3.2	1	3.2	1	6.5	2	9.7	3	77.4	24	التلاعب في تقدير مخصص هبوط الأوراق المالية عند المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
6.5	2	3.2	1	0	0	12.9	4	77.4	24	وجود احتياطي كبير غير ضروري من اجل الالتزامات المالية ومقابل قيم الأصول في السنوات الجديدة.
3.2	1	0	0	0	0	12.9	4	83.9	26	المحور الثالث ممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة الميزانية:

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي :

- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على المحور الأول حيث بلغت نسبتهم (83.9) %، أما أفراد العينة الموافون فبلغت نسبتهم (9.6) %، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (6.5) %.
- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على المحور الثاني حيث بلغت نسبتهم (87.1) %، أما أفراد العينة الموافون فبلغت نسبتهم (9.6) %، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (3.2) %.
- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على المحور الثالث حيث بلغت نسبتهم (83.9) %، أما أفراد العينة الموافون فبلغت نسبتهم (12.9) %، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (3.2) %.

#### اختبار الفرضيات:

أ. اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من ممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة الدخل".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر المراجعة المشتركة علي إدارة الأرباح بقائمة الدخل، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة المشتركة كمتغير مستقل (X)، وإدارة الأرباح في قائمة الدخل (Y<sub>1</sub>) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.004	3.083	1.035	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	10.776	0.775	$\hat{\beta}_1$
			0.895	معامل الارتباط (R)
			0.800	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			116.116	إختبار (F)

$$Y1 = 1.035 + 0.775X$$

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (4) الآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المراجعة المشتركة كمتغير مستقل، إدارة الدخل بقائمة الدخل كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.895).
  - بلغت قيمة معامل التحديد (0.800)، وهذه القيمة تدل على المراجعة المشتركة كمتغير مستقل يؤثر بـ(80%) على الحد من إدارة الأرباح بقائمة الدخل (المتغير التابع).
  - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (116.116) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
  - 1.035: متوسط إدارة الأرباح بقائمة الدخل عندما تكون المراجعة المشتركة يساوي صفرًا.
  - 0.775: وتعني زيادة المراجعة المشتركة وحدة واحدة يزيد من الحد من إدارة الأرباح بقائمة الدخل بـ80%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة الدخل" قد تحققت.
- ب. إختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:
- "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من ممارسات إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة المركز المالي".
- هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر المراجعة المشتركة على إدارة الأرباح بقائمة المركز المالي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة المشتركة كمتغير مستقل (X)، وإدارة الأرباح في قائمة المركز المالي (Y<sub>2</sub>) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (5): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	0.109	1.652	0.352	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	20.238	0.924	$\hat{\beta}_1$
			0.966	معامل الارتباط (R)

	0.934	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي	409.593	إختبار ( $F$ )
$Y_2 = 0.352 + 0.924X$		

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المراجعة المشتركة كمتغير مستقل، إدارة الدخل بقائمة المركز المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.966).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.934)، وهذه القيمة تدل على المراجعة المشتركة كمتغير مستقل يؤثر بـ(93%) على الحد من إدارة الأرباح بقائمة المركز المالي (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار ( $F$ ) (409.593) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 0.352: متوسط إدارة الأرباح بقائمة المركز المالي عندما تكون المراجعة المشتركة يساوي صفراً.
- 0.924: وتعني زيادة المراجعة المشتركة وحدة واحدة يزيد من الحد من إدارة الأرباح بقائمة المركز المالي بـ93%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والحد من إدارة الأرباح المرتبطة بقائمة المركز المالي" قد تحققت.

#### النتائج:

توصلت الدراسة إلى الآتي:

1. تساهم المراجعة المشتركة في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي وتقليل المنافسة بين مكاتب المراجعة.
2. تؤدي المراجعة المشتركة الى دقة عمليات رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة، والمغالاة في تقدير قيمة المخصصات مما يحد من عمليات إدارة الأرباح في المصروفات.
3. المراجعة المشتركة تحد من التلاعب في معالجة الإيرادات المقدمة والإيرادات المستحقة وتسجيل إيرادات من عمليات البيع غير التامة. مما يقلل من ممارسات ادارة الأرباح عند تسجيل الإيرادات.
4. المراجعة المشتركة تقلل من عمليات تسجيل إيرادات وهمية و مزيفة .

#### التوصيات:

1. العمل على إصدار معيار ينظم تطبيق المراجعة المشتركة في البيئة السودانية .
2. إجراء المزيد من الدراسات حول تأثير المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
3. الاستفادة من الخبرات المتنوعة المتاحة لدى فرق المراجعة.

#### المراجع:

1. إبراهيم، محمد بهاء الدين أحمد، (2001م)، إطار مقترح لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال التزام المراجع الخارجي لتطبيق معايير المراجعة ، القاهرة: جامعة بنها، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الثاني.

2. أبو الخير، مدثر طه (1999م)، إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية دليل ميداني على التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، القاهرة: جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة العدد الثاني.
3. أحمد، محمد علي، محمد، (2015م)، دراسة اختيار العلاقة بين تفعيل المراجعة الخارجية وجودة المراجعة الخارجية للشركات المقيدة بالبورصة، القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد الثاني والخمسون، العدد الثاني.
4. أحمد، علي محمود أحمد، (2015م)، العلاقة بين مستوي الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة التقارير المالية دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة العلمية الفكر المحاسبي، العدد الرابع.
5. الجبرو السعدون، يحي بن علي، ناصر بن محمد (2014م)، اثر المراجعة المشتركة علي جودة الارباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودي، الرياض: معهد الادارة العامة، المجلد الرابع والخمسون، العدد الثاني.
6. الجبري، علي عبدالله احمد، (2013م)، الاطار الفكري لادارة الارباح، القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث، العدد الأول).
7. الشبعاني، مني محمد علي (2017م)، دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول.
8. اللوزي، خالد محمد، (2013م)، اثر ممارسة ادارة الارباح على اسعار الاسهم، دمشق: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.
9. الشريف، محمد الطيب علي، (2013م)، ادارة الارباح في الشركات المساهمة الليبية القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
10. حسين، متولي أحمد زكي (2013م)، قياس اثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة على اسعار الأسهم، القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الرابع والعشرون.
11. حنفي، محمد احمد (2010م)، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، الإسكندرية: رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.
12. خليل، عبدالفتاح أحمد علي، (2006م)، قياس المضامين التقييمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، القاهرة: مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد السابع والستون.
13. خليل، محمد احمد (2012م)، تطوير دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسة ادارة الارباح بمنظمات الاعمال المصرية، القاهرة: مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الثاني، العدد الأول.

14. رويشد ،محمد جمال ،(2016) ،أثر استخدام مدخل المراجعة المشتركة على جودة وأتعب عملية المراجعة (دراسة تطبيقية) عمان :المؤتمر العلمي الثاني عشر، التحولات المالية والمصرفية الواقع والآفاق المستقبلية، المنعقد بكلية العلوم الإدارية والإقتصادية ،جامعة الزرقاء ،المجلد الثاني.
15. رياض، سامح محمدرضا ،( 2010م) ،اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الرياض : معهدالادارة العامة .
16. زلوم، نضال عمر (2016م) دور جودة التقارير المالية في تحديد تكلفة حقوق الملكية، الأردن: جامعة البلقاء التطبيقية ، كلية التجارة، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني.
17. صالح، أبو الحمد مصطفى (2015م)، اثر المراجعة المشتركة علي جودة الارباح المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البئية المصرية، القاهرة: مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد التاسع والعشرون العدد الثاني.
18. عبد الحميد ،أحمد شرف (2014م)، المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة، القاهرة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع.
19. عبد القوي، أبوبكر شداد حامد (2017م)، اثر المراجعة المشتركة علي تقرير المراجع الخارجي- دراسة تحليلية، القاهرة: رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة اسيوط ، كلية التجارة .
20. القتامى والخيال، فواز سفير وتوفيق بن عبدالمحسن ، (2010م) ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، ، القاهرة: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، ، المجلد السابع والاربعون، العددالأول.
21. محمد ،أحمد سليم (2018م)، علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الارباح :دراسة تطبيقية، القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول.
22. محمد،صالح حامد علي (2016م) ،استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية ، القاهرة: جامعة قناة السويس ، كلية التجارة، المجلة للدراسات التجارية ، المجلد السابع، العددالأول.
23. محمد، أمل حسين (2018م)، المراجعة المشتركة في بيئة الممارسة المهنية المصرية : دراسة مقارنة مع اطار مقترح ، القاهرة :جامعة اسيوط،المجلة العلمية ، العددالرابع والستون.
24. محمد، محمد عبدالفتاح ،( 2007م) ،إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح ، القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد الثاني.
25. مندور ،محمد إبراهيم ، (2016م) ، اثر التنفيع الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الارباح ، القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ،العدد الثاني.
26. نصروالصيرفي، عبدالوهاب وأسماء أحمد، (2015م) ، أثر مستوي الإلتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، القاهرة: جامعة بني سويف ، كلية التجارة ،مجلة المحاسبة والمراجعة ، المجلد الثالث، العدد الثاني.

27. خليل، عبدالفتاح احمد علي(2006م)،قياس المضامين التقييمية لممارسة أنشطة ادارة الارباح للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية،مجلة المحاسبة والادارة والتامين،كلية التجارة،جامعة القاهرة ،العدد(67).
28. Mincherng pen,Tingly,Danaasimuicminlel,(2014)،Do Joint Audit improve or impair Audit Quality Accounting Reach,Vol52,No 5,p1026-1060.