

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية

د/ عيد كارم احمد الأشقر
مدرس بقسم المحاسبة - كلية الاعمال جامعة بنها

د/ رانيا على عقيلي عمر
مدرس بقسم المحاسبة - كلية الاعمال جامعة بنها

ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي، من خلال قائمة استقصاء موجة لمجتمع العينة محل الدراسة وقد تم تحليل العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وما يستتبعه ذلك من تأثيرات على كفاءة عملية الفحص الضريبي باستخدام أسلوب الدراسة الميدانية من خلال قائمة استقصاء وجهت الى عينه من المهنيين والمتخصصين للوقوف على مدى صحة فروض البحث

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح، وكما توجد علاقة ارتباط تأثيرية بين ممارسات إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وأخيرا توجد علاقة ارتباط تأثيرية بين قدرة آليات المراجعة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي،

وإستناداً إلى ذلك توصى الدراسة بضرورة العمل على تدعيم آليات المراجعة القضائية من خلال إهتمام الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعة وتوجيه إهتمام الباحثين للكشف عن المزيد من الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح ومدى إرتباطها بآليات المراجعة القضائية بما ينعكس على كفاءة عملية الفحص الضريبي.

الكلمات المفتاحية: آليات المراجعة القضائية، المراجع الفضائي، تمهيد الدخل، الفحص الضريبي ، كفاءة الفاحص الضريبي.

The relationship between the forensic audit mechanisms and earning management and its reflection to the efficiency of tax examination process.

Abstract:

The study aimed to analyze the relationship between the forensic audit mechanisms and earnings management and its reflection to the efficiency of the tax examination process, through a survey list directed to the sample population under study. The relationship between judicial review mechanisms and earnings management and its consequent effects on the efficiency of the tax examination process was analyzed using a method. Field study through a list of surveys directed to a sample of professionals and specialists to determine the validity of the research hypotheses.

The study concluded that the forensic audit mechanisms was positive and statistically significant relationship with earning management, while it has statistically significant relationship with earning management and the efficiency of tax examinations process, finally there is statistically significant relationship with the forensic audit mechanisms and earning management and its reflection to the efficiency of tax examinations process,

Accordingly, the study recommends the need to work on strengthening the forensic audit mechanisms through the interest of the authorities responsible for organizing the accounting and auditing profession and directing the attention of researchers to

discover more practices related to earning management and their connection to the forensic audit mechanisms, which is reflected in the efficiency of the tax examination process.

Keyword: forensic audit mechanisms, forensic auditor, income smoothing Tax examination, efficiency of tax examiner.

١- الإطار العام للبحث:

ساهمت الوسائل الحديثة لتقنية المعلومات في زيادة أساليب التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية الأمر الذي يؤثر على عملية الفحص الضريبي الأمر الذي يؤثر على مكاتب المراجعة حيث تزداد التهديدات المحتملة لها بصرف النظر عن حجمها أو الشكل القانوني لها أو طبيعة الصناعة التي تنتمي لها.

ويعد الاحتيال والفساد المالي ظاهره عالميه تثير القلق في جميع أنحاء العالم حيث أنه أمر يتعلق بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويعتبر من أخطر الظواهر المزعزة للاستقرار، ويشمل الفساد في القطاع العام جرائم الرشوة الاختلاس والمتاجرة بالنفوذ والتهرب الضريبي والتهرب الجمركي وعمليات التعاقد من الباطن والإثراء غير المشروع والدفع غير القانوني وغسل الأموال وإساءة استخدام الأصول (Olukayode,2018) كذلك فقد ظهرت بعض الصور التي ترتبط باستخدام تكنولوجيا المعلومات منها عمليات الاحتيال المالي الناتجة عن الهجمات السيبرانية الأمر الذي يعطى مؤشراً هاماً بضرورة العمل على مكافحة عمليات الفساد والاحتيال المالي بكافة صوره وأساليبه الحديثة أو التقليدية (Oluwatoyin et al, 2021).

ولقد نشأت المحاسبة القضائية لحاجة القضاء لخدمات المحاسبين في القضايا ذات الصبغة المحاسبية والمالية، وتعرف بأنها استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى المهارات التحقيقية في مساعدة القضاء في النزاعات ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة. وقد اكدت دراسة (عبد الرحمن، ٢٠٢٠) ان المحاسبة القضائية تركز على إعداد محاسبين ومراجعين قضائيين مؤهلين للعمل وتحقيق العدالة مما لديهم من معرفة متكاملة بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى مهارة البحث والتحقيق المبنية على معرفة

القواعد والأنظمة القانونية مما يمكنهم من اكتشاف الغش والفساد المالي، ويرى الباحثون أنه رغم تعدد الخدمات في مجالات المحاسبة القضائية، إلا أنها يمكن حصرها في ثلاثة أقسام رئيسية هي الدعم القضائي، شهادة الشاهد الخبير في المحكمة، المحاسبة التحقيقية أو محاسبة كشف وردع ومنع الاحتيال.

ونتيجة للعديد من المتغيرات والأحداث التي تمر بها بيئة الأعمال الدولية والمحلية وظهور الكثير من حالات الغش والتلاعب وقد أحدث ذلك نقلة نوعية في مجال المراجعة عندما كانت رحلة الكشف عن حالات الغش في ذروتها فقد أدت هذه الأحداث إلى توظيف خبراء للكشف عن حالات الغش ويطلق عليهم (المراجعون القضائيون).

وقد برزت المراجعة القضائية كأداة لمكافحة الفساد، حيث أنها تشتمل على تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات الفحص والتحقيق لجمع وتحليل وتقييم مواد الإنبات وتفسير وتوصيل النتائج إلى المحكمة أو مجلس الإدارة أو أي مكان إداري أو قانوني آخر وتقوم على المساءلة والشفافية والرقابة وتعتبر واحدة من أكثر الأدوات فعالية في تقوية وتحسين النظم الحكومية وغيرها من النظم لمكافحة الفساد (Widjajabrata & Zacchea, 2004).

وقد أصبحت المراجعة القضائية مطلب أساسي للتغلب على عمليات الخداع والتلاعب المحاسبي والذي يؤثر على الثقة في القوائم المالية، وأصبح الاعتماد على مهارات المراجعة القضائية يزداد بشكل كبير. لذا فإن البيئة الحالية في حاجة لمحاسبين ومراجعين مؤهلين في مجالات اكتشاف، فحص ومعالجة حالات الغش، وهناك حاجة لوجود متخصصين يعرفون كيفية الاستفادة من معلومات معينة في الكشف عن تهديدات مستقبلية (فودة وآخرون، ٢٠١٩)، وبالتالي فإن هناك تزايد للإدراك العام لأهمية المراجعة القضائية والتحقق من أن المتخصصون في المحاسبة والمراجعة يتوافر لديهم التدريب والمهارات الضرورية لفهم المعلومات المالية والحصول منها على أدلة اثبات عن شرعية العمليات (عبدالكريم، ٢٠١٤).

ولكن في ظل الظروف الاقتصادية التي أعقبت أزمة كورونا (كوفيد ١٩) والتحول الرقمي المصاحب لهذه الأزمة تعاظمت ظاهرة إدارة الأرباح التي تمارسها الشركات،

حيث تعتبر ممارسات إدارة الأرباح إحدى السياسات غير المعلنة لإدارة الشركة والتي تحاول من خلالها تحقيق أهدافها الإدارية باستخدام مجموعة من الإجراءات للتحكم في مقدار الأرباح بالقوائم المالية (Junaidi & Sireger,2020) ولقد أدت الممارسات السلبية المرتبطة بظهور مصطلح إدارة الأرباح Earning Management من قبل المديرين التنفيذيين لبعض منشآت الأعمال وذلك من خلال التلاعب والتحريف المتعمد في البيانات المحاسبية للتأثير على النتائج المالية أو الرغبة بقرير عنها لتلك المنشآت والتي تعكس بعض رغباتهم مصالحهم الشخصية إلى حدوث العديد من حالات التعثر والانهيارات والفضائح المالية الكبرى للشركات المساهمة في سوق المالية العالمية ،وهو ما أدى بدوره إلى افتقاد الثقة في سوق المالية المختلفة وفي مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة لتدني جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية لمنشآت الأعمال المختلفة ،إن معايير المراجعة تتطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والتلاعب (رزق، ٢٠١٧) ، وفي نفس السياق اكدت دراسة (أبو زايد ، ٢٠٢٠) أن اهم الدوافع الرئيسية التي تدفع إدارة المنشأة نحو إدارة الأرباح تخفيض الأرباح وبالتالي تحمل عبء ضريبي أقل، وتعظيم الأرباح في فترة الإعفاء الضريبي وذلك لتحقيق أقصى استفادة من مزايا الإعفاء، وأيضا تعظيم الخسائر والدافع الأمامي لها طالما كانت نتيجة النشاط خسارة وصعب تحويلها إلى أرباح وذلك للاستفادة من مبدأ ترحيل الخسائر في التشريع الضريبي،

وفيما يتعلق بعلاقة ممارسات إدارة الأرباح بالفحص الضريبي فقد جاء فقد ندرت الدراسات التي تناولت هذه العلاقة، حيث اكدت دراسة (عيد، ٢٠١٩) أن أسباب تكون الفجوة الضريبية عندما تختلف الضريبة التي يتم الإقرار عنها فعليا عن تلك التي يجب الإقرار عنها لمصلحة الضرائب يرجع أساسا إلى تنوع تلك الممارسات ما بين إدارة الأرباح بغرض التجنب الضريبي إلى التهرب الضريبي ثم الفساد الضريبي لذلك أرجعت ضرورة تكامل أساليب الفحص الضريبي في مرحلة التخطيط أعمال الفحص الضريبي

حتى يمكن لها مواجهة الممارسات المسببة للفجوة الضريبية وأهمها هي ممارسات إدارة الأرباح سواء بغرض تجنب أو بغرض التهرب الضريبي.

وتأسيسا على ما سبق يتضح أن الدراسات التي تناولت العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح لم تتوصل الى نتائج حاسمة حول هذه العلاقة هو ما يمثل دافعا للدراسة الحالية لتقديم دليل من البيئة المصرية على العلاقة ما بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وكذلك دراسة أثر المراجعة القضائية على كفاءة عملية الفحص الضريبي.

وعلى ذلك فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيس التالي:
ما هي العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما العلاقة بين آليات المراجع القضائية وإدارة الأرباح؟
- ما العلاقة بين المراجع القضائية وكفاءة عملية الفحص الضريبي؟
- ما العلاقة بين إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي؟

٢/١ أهداف البحث:

يتمثل **الهدف الرئيس** للبحث في تحليل العلاقة بين آليات المراجعة القضائية ممارسات إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة الفحص الضريبي لعينة من الشركات ولتحقيق **هدف البحث الرئيس** يتم تقسيمه إلى أهداف فرعية كما يلي

- دراسة آليات المراجعة القضائية.
- دراسة أثر المراجعة القضائية على ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة أثر ممارسات إدارة الأرباح على الفحص الضريبي.
- دراسة أثر آليات المراجعة القضائية على إدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي.

٣/١ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خلال أهمية آليات المراجعة القضائية في ظل الازمات الحالية وزيادة ممارسات إدارة الأرباح المتعمدة من قبل الشركات وذلك للتأثير على الربحية بالتبعية وعلى الوعاء الضريبي بشكل غير مباشر مما يؤثر على كفاءة عملية الفحص الضريبي، لذا فإن أهمية البحث العلمية والعملية تتلخص في الآتي: **الأهمية العلمية** تتمثل في كونها تعد من الدراسات القليلة التي تناولت العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي، **الأهمية العملية** تتمثل في بيان كيفية استخدام آليات المراجعة القضائية والاستفادة منها في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة كفاءة عملية الفحص الضريبي.

٤/١ منهج البحث:

اعتمد الباحثان على **المنهج الاستقرائي** في مراجعة الأدبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث الاستفادة منها في صياغة الإطار النظري للبحث، وكذلك اعتمد الباحثان على **المنهج الاستنباطي** للاستكشاف وتفسير العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي.

٥/١ حدود البحث:

اقتصرت البحث على دراسة أثر العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي من خلال الدراسة الميدانية وقد تم اقتصار البحث على بعض ممارسات إدارة الأرباح والتي لها علاقة وطيدة على كفاءة الفحص الضريبي والممثلة في الممارسات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.

٦/١ خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه، تم تقسيم الأجزاء المتبقية من البحث على النحو التالي: يعرض القسم الثاني الإطار النظري المفاهيمي للدراسة، في حين يتناول القسم الثالث تحليل الدراسات السابقة واشتقاق الفروض، كما يتناول القسم الرابع تصميم الدراسة الميدانية وبناء نماذج الدراسة، ويعرض القسم الخامس تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض، أما القسم السادس فيتناول النتائج

والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

٢- الإطار النظري المفاهيمي للدراسة:

يتناول هذا القسم الإطار النظري المفاهيمي لمتغيرات الدراسة والتي تشمل كلا من آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وأخيرا كفاءة عملية الفحص الضريبي وذلك على النحو التالي

١/٢ آليات المراجعة القضائية Judicial Auditing Mechanisms:

نتيجة العديد من المتغيرات والأحداث التي تمر بها بيئة الأعمال الدولية والمحلية وظهور الكثير من حالات الغش والتلاعب فقد حدث نقلة نوعية في مجال المراجعة عندما كانت رحلة الكشف عن حالات الغش في ذروتها فقد أدت هذه الأحداث إلى توظيف خبراء للكشف عن حالات الغش ويطلق عليهم المراجعون القضائيون.

وقد أصبحت المراجعة القضائية مطلب أساسي للتغلب على عمليات الخداع والتلاعب المحاسبي والذي يؤثر على الثقة في القوائم المالية ، وأصبح الاعتماد على مهارات المراجعة القضائية يزداد بشكل كبير . لذا فإن البيئة الحالية في حاجة لمحاسبين ومراجعين مؤهلين في مجالات اكتشاف ،فحص ومعالجة حالات الغش ، وهناك حاجة لوجود متخصصين يعرفون كيفية الاستفادة من معلومات معينة في الكشف عن تهديدات مستقبلية ، وبالتالي فإن هناك تزايد للإدراك العام لأهمية المراجعة القضائية والتحقق من أن المتخصصون في المحاسبة والمراجعة يتوافر لديهم التدريب والمهارات الضرورية لفهم المعلومات المالية والحصول منها على أدلة اثبات عن شرعية العمليات (عبدالكريم ، ٢٠١٤)

١/١/٢ تعريف المراجعة القضائية:

لقد تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم المراجعة القضائية، وتناولت كل مفهوم زاوية خاصة أو جانب معين من مفهوم المراجعة القضائية . فقد أوضح (Othman ، ٢٠١١) أن المراجعة القضائية تعتبر أداة للقيام بالتحقيق وملاحقة الأنشطة الإجرامية بشكل ناجح ، حيث يعتبر التحقيق جزء من الوظيفة الأساسية لها ويمكن أن تستخدم هذه الميزة في مكافحة التهرب الضريبي ، فهي تساعد في الحفاظ

على ثقة الجمهور من خلال وجود نظام ضريبي عادل وشفاف ومنصف.
وتوصف المراجعة القضائية بأنها تطبيق كافة مهارات المحاسبة والمراجعة مختلطة مع مهارات التحقيق من قبل المهنيين المتخصصين • والهدف الرئيسي للمراجعة القضائية هو توفير حقيقة مادية للجرائم العالية والاحتيال من خلال مختلف الوثائق العالية التي يعدها نظام المراجعة التقليدي (Tanna, ٢٠١٨) ،
وهناك دراسة (Ndubuisi et al., ٢٠١٧) ، حيث عرفتها بأنها استخدام للعلم والتكنولوجيا للقيام بالتقصي وتحديد الحقائق في الجرائم العالية وذلك في تحديد خسارة الأرباح، أو الدخل، أو الأصول، أو الأضرار وتقييم أنظمة الرقابة والغش وغيرها من الأمور التي تستلزم الخبرة الكافية، وتقدم المراجعة القضائية تحليلاً دقيقاً يثكل الأساس لحل أية نزاعات، المنازعات المالية أمام المحاكم

وقد أكدت بعض الدراسات (Rezaee, et al., 2015; Dickins and Reisch 2012 ; Othman, et al., 2015 ; AICPA, 2014) أن السبب في ظهور وانتشار مفهوم المراجعة القضائية إنما يرجع الى تعدد حالات التلاعب بالقوائم المالية للشركات وعدم فعالية إجراءات المراجعة الخارجية في اكتشاف مثل هذه الحالات فقد أشارت دراسة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة ٢٠١٤ ، على زيادة الطلب على خدمات المراجعة القضائية بنسبه من ١٠% الى ٥٠% خلال الخمس سنوات القادمة.

يمكن للباحثان تعريف المراجعة القضائية بأنها عبارة " عن عملية مراجعة شاملة ، تذهب إلى ما وراء المستندات ، وإلى ما وراء الأرقام وتقوم بفحص البيانات والمستندات لفترات ماضية أو حالية وذلك لبناء تصور واقعي عن الأحداث المستقبلية ، وتتمثل في تطبيق مهارات المحاسبة ، المراجعة ، الفحص ، التحقيق والمهارات المالية والعقلية المشككة ، وذلك للمساعدة في حل المشاكل المالية المعقدة وكشف حالات الغش ومرتكبيه ، وتعتبر أداة فعالة لملاحقة الأنشطة الإجرامية من بينها التهرب الضريبي ، وذلك من خلال جمع الأدلة والمعلومات الكافية عن مشكلة معينة أو قضية معينة والقيام بالفحص بشكل أكثر عمقا ، وتعتبر من أكثر الطرق كفاءة

وفعالية في تقليل ومنع حالات الغش ، حيث تقوم المراجعة القضائية بتطبيق العلم
تجنباً لحدوث الجريمة"

٢/١/٢ أهمية المراجعة القضائية:

تباينت دراسات كل من (إبراهيم، ٢٠١٧) (حامد، ٢٠١٧) (ادم، ٢٠١٨) (زين ،
وآخرون ٢٠١٨) حول أهمية عملية المراجعة القضائية والممثلة المساهمة بشكل فعال
في علاج والحد من الفساد والغش الذين أصبحوا من المشاكل التي تواجه العالم وتعيق
عملية التنمية وخاصة في ظل تطور وسائل وأساليب ارتكاب الفساد والغش المالي
والإداري، التزام الشركات بالتشريعات والقوانين ومعايير التدقيق المالي للصفقات
التجارية الهامة التي تظهر ضمن البنود داخل أو خارج الميزانية بهدف تحديد القيمة
الحقيقية للشركة بالإضافة إلى تحديد المسؤولية عن الغش ونتائجه سواء كان موجود
أم لا، تزايد الحاجة تزايد الحاجة إلى الخدمات آه المرجعين القضائيين للمساعدة في
تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة والفصل في المنازعات المالية
سواء بين الأفراد أو المؤسسات في المجتمع، تساعد على سرعة البت في المنازعات
القضائية وسرعة الفصل فيها عن طريق التحري والتقصي عن مدى المصادقية في
القوائم المالية ورفع التقارير للقضاء إضافة إلى أنها تطمئن الجمهور عن موثوقية
البيانات والمعلومات المالية وتقلل من فجوة الثقة عن طريق المراجع القضائية، حاجة
القضاء والمحاكم إلى خبراء ومستشارين مدققين يستطيعون تقديم معلومات
وبيانات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية، تساعد على تقديم تقرير مدعم بالأدلة
القانونية الكافية بما يساهم في تأييد الدعاوى القضائية وتنوير رجال القضاء
ومساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة، ويتفق الباحثان مع هذه الأهمية ومع
تلك الدراسات السابقة وخصوصاً في الوقت الحالي وبعد التحول الرقمي وأزمة
الكورونا زادت أهمية المراجعة القضائية بشكل متسارع نتيجة اختلاف وتنوع أشكال
الفساد والغش والتلاعب داخل الشركات.

٣/١/٢ أهمية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية:

من خلال استقراء معايير المراجعة المصرية فقد أوضحت أن المراجع لا

يمكنه الحصول على تأكيد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم العالية، وأن المراجع لا يكون مدرباً كخبير لتقييم سلامة المستندات أو اكتشاف أية تعديلات في محتويات هذه المستندات، ويقوم المراجع في هذه الحالة بالاستعانة بخبير لتقييم صحة المستندات. وهذا الخبير يتمثل في المراجع القضائي الذي يستطيع اكتشاف أية تعديلات على المستندات وتقييم مدى صحتها.

وتتطلب معايير المراجعة المصرية أيضاً أن يقوم المراجع بالمزيد من الإجراءات التي تمكنه من الحصول على المعلومات. وهذا يمثل أيضاً عمل المراجع القضائي الذي يقوم بالبحث عن المعلومة بكافة الطرق والوسائل والمصادر، ويذهب إلى ما وراء المستندات لاكتشاف المزيد

٤/١/٢ الخصائص التي تميز المراجعة القضائية في مجال كشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية:

يتضح لدى الباحثان أنه نظراً لزيادة الحاجة لخدمات المراجعة القضائية التي تختص بكشف الغش بأشكاله المختلفة، وذلك بسبب ما تميز به المراجعة القضائية عن غيرها من الأساليب الأخرى لكشف الغش، وكانت ظاهرة التهرب الضريبي إحدى أشكال الغش والتي يمكن أن تنصدي لها المراجعة القضائية وذلك من خلال استخدام أساليبها الخاصة التي تؤهلها لكشف حالات التهرب الضريبي، حيث تقوم على التركيز على جانب معين في الدفاتر وتقوم بفحص كل رقم من خلال إجراء تحليل مالي مفصل، ومن خلال القيام بالفحص المفتوح وغير المحدود والذي يتم من خلاله الفحص بشكل مستمر دون توقف ودون الالتزام بفترة أو بقاء أو دون الالتزام بفحص أو التقصي عن مستندات بعينها، حيث تتعدى حدود الفحص الذي تقوم به المراجعة القضائية عند كشف حالات التهرب الضريبي مثل هذه المستندات لشمول ما وراء تلك المستندات من عمليات الكترونية وعمليات سرية غير مثبتة بالمستندات والدفاتر.

٥/١/٢ أهداف المراجعة القضائية:

وتتمثل أهداف المراجعة القضائية (Eyisi, 2014) (أدم، ٢٠١٨) في توفر معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية باعتبارها الجسر الذي يربط النظام المحاسبي

بالنظام القانوني، تحديد المجالات أو الأنشطة غير القانونية والأكثر خطراً في مجال العمل والتي تساعد على ارتكاب الغش وتجميع الأدلة الهامة والكتابية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني محايد يساعد على نظر الدعوى القضائية وحسم المشاكل المطروحة، توفير محاسبين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة الكاملة في المحاسبة والمراجعة ومهارات النقصي في ضوء المعرفة القانونية ليكون بمثابة خبراء ومستشارين في حسم الدعوى القضائية، محاولة تضيق فجوة التوقعات في المراجعة والمثلة بما يقوم أو ما يمكن أن يقوم المراجع حال أدائه في مراجعة القوائم المالية وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجع على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم .

وقد ذكر (Dubinina, 2018) أن هناك اختلافات بين المراجعة المالية والمراجعة القضائية ممثلة في الهدف حيث يتمثل هدف المراجعة المالية في إبداء المراجع الرأي المستقل بشأن مدى التزام القوائم المالية للمنظمة بالمبادئ والمعايير والمتطلبات دولية أما هدف المراجعة القضائية هو الفحص الدقيق والشامل والقضاء على الجرائم الاقتصادية في المنظمة، كذلك بند الالتزام فالمراجعة المالية ملزمة وتحددها المعايير المحاسبية والدولية أما المراجعة القضائية فتقتصر إلى صفة الإلزامية وأما بالنسبة إلى شكل التقرير في ظل المراجعة المالية هو تقرير المراجع التقليدي أما المراجعة القضائية يكون في شكل قائمة التقارير والوثائق محتملة وكذلك تقرير عن إجراء المراجعة التحليلية وتقرير يشمل الأدلة المؤكدة على وقائع الغش.

تعتبر الأساليب التي تستخدمها المراجعة المالية كلها جزء من المراجعة القضائية، حيث أوضح (Wadhwa & Pal, 2012) أن المراجع القضائي يستخدم التكنولوجيا المتاحة للحصول على مصدر البيانات وفرزها وتحليل هذه البيانات وأيضاً قياس النتائج من خلال المراجعة عن طريق الحاسوب وغيرها من الأساليب الأخرى.

٦/١/٢ أساليب المراجعة القضائية

يتم تطبيق المراجعة القضائية من خلال أسلوبين يمكن إضاحهم فيما يلي:
(ادم، ٢٠١٨)

الأسلوب الأول: المراجعة التفاعلية : حيث يتم إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد والتحقق من وجود أو عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة اللازمة لتأييد ذلك، **الأسلوب الثاني: المراجعة البعدية:** حيث يتم دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة والالتزام بالإجراءات اللازمة والواجب إتباعها في هذا الشأن، ويتبع هذا الأسلوب في حالة المراجعة الحكومية للتأكد من مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين واللوائح والتشريعات الحكومية ثم يتم استخدام إجراءات الفحص اللازمة لتحديد المخاطر الناتجة عن التحريفات المالية.

وقد ارتبط ظهور بعض المصطلحات بالمراجعة القضائية ومنها مصطلح **المراجع القضائي** حيث عرفته دراسة (Eyisi,2014) موظف من قبل الشركات والوكالات الحكومية حيث يقوم بفحص واكتشاف حالات الاحتيال ويتم تدريبهم وتأهيلهم التأهيل العلمي والعملية المناسب من قبل رابطة فحصي الاحتيال (Association of certified fraud)(ACFE) حيث يقوم بفحص المعاملات المالية والعناصر القانونية والتحقق من حالات الغش والاحتيال المحتملة والتصرفات غير الأخلاقية والجرائم من قبل الشركات محل الفحص، ومن خلال ذلك يتضح الدور المهني الهام والفعال للمراجع القضائي في سبيل مكافحة الفساد والاحتيال المالي وذلك من خلال الدور الهام الذي يمكنه القيام به من خلال جمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة بالقضايا المالية وتوصيل النتائج للجهات المختلفة ذات الصلة من خلال أساليب تغطي كافة الممارسات المالية غير الرسمية (Oyerogba,E,2021) حيث أن المراجعة القضائية تعتمد على إعداد مراجعين قضائيين مؤهلين للعمل وتحقيق نوعاً من العدالة بما لديهم من معرفه متكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات البحث والتحقيق المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية بما يمكنهم من اكتشاف الاحتيال والفساد المالي في الشركات والوحدات الحكومية والعمل على الحد منه، حيث يتم الاستعانة بالمراجع القضائي ضمن فرق المراجعة المكلفة بمراجعة تلك الوحدات (إبراهيم، ٢٠١٧). وقد أوضحت دراسة (رزق، ٢٠١٧) أن هناك العديد من

التسميات المختلفة في وصف من يقوم بأداء خدمة مساعدة القضاء في التحقيقات في الجرائم التجارية ذات الطابع المالي وتتضمن هذه المسميات ممتحن الاحتيال (Fraud Examiner) مراجع الاحتيال (Fraud Auditor) المراجع القضائي (Forensic Auditor) محاسب الاحتيال (Fraud Accountant) محقق جرائم مالية (Financial crime investigator).

وأكدت دراسة كل من (Digabrele & Ojo, 2013) (Matarneh et al 2015)، على أن لا بد من توفر مجموعة من المهارات والصفات في المراجع القضائي حتى يستطيع القيام بالمهام المنوط بها حتى يستطيع اكتشاف حالات الغش والاحتيال وهذه الصفات تتمثل في الإصرار والمصابرة والقدرة على الاتصال الفعال وتوافر الذكاء وقوة الملاحظة، القدرة على النقاش والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القضائية والقدرة على الإبداع، التدريب المستمر والحصول على شهادة خبرة مهنية متخصصة في هذا المجال، الإلمام بالمعارف القانونية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والمراجعة والفساد المالي واللوائح والتعليمات المنظمة لبيئة الأعمال التمييز والفهم المتعمق للعمليات المحاسبية وتوفير الخبرة المالية والقدرة على التحري، المعرفة المتكاملة بالتدقيق والرقابة الداخلية والقدرة على إدارة المخاطر وضبط الغش.

٧/١/٢ مجالات تطبيق المراجعة القضائية:

تدخل المراجعة القضائية في شتى مناحي الحياة وذلك بسبب التعقيد المتزايد في العلاقات بين الأطراف المختلفة وتزايد حدة التعارض بين مختلف الأطراف ويشتمل مصطلح المراجعة القضائية مجالات واسعة من الأنشطة تتضمن ما يلي (ادم، ٢٠١٨، ص ١٤٠) التحقيق من الأدلة المالية وتحليلها، تطوير تطبيقات الحاسب الآلي للمساعدة في تحليل وعرض الأدلة المالية، توصيل نتائجهم في شكل تقرير او عروض ومجموعة من الوثائق، المساعدة في الاجراءات القانونية، بما في ذلك الشهادة في المحاكم كشاهد خبير وإعداد وسائل العرض البصرية لمساعدة الدليل في المحاكمة.

وقد أوضحت دراسة (Omodero, C. 2015) ان المحاسبين القضائيين يتدربون على النظر إلى ما وراء الأرقام والتعامل مع الظروف الحقيقية للأعمال،

حيث إن تحليل، وتفسير، وتلخيص وعرض قضايا المال والأعمال المعقدة الميزة البارزة للمهنة، ويجب أن يكون المحاسب القضائي ملم بالمفاهيم والإجراءات القانونية، وتعتبر شركات التأمين، والبنوك، والشرطة، والوكالات الحكومية المستخدم الرئيس للمحاسبين القضائيين.

٨/١/٢ خدمات المراجعة القضائية:

المراجعة القضائية تعتبر أحد المجالات الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة حيث أن نتائج خدمات المراجعة القضائية غالباً ما يتم تقديمها الى المحاكم لحل المنازعات ذات الطابع المالي، ولذلك فإن المراجعة القضائية هي أحد الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة والتي تتطلب الجمع بين علم المحاسبة والمراجعة والقانون وامتلاك مهارات تقصى الحقائق والفحص والاتصال مع الآخرين بهدف الوصول الى أدلة ترتبط بموضوع معين وإصدار تأكيد خاص بحل أحد المنازعات المالية، قد أوضحت دراسة (خليل، ٢٠١٧) انه يمكن تبويب خدمات المراجعة القضائية الى مجموعتين رئيسيتين من الخدمات المهنية الأولى (خدمات الفحص) وهى الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع القضائي والتي لا تتعلق بالمنازعات القضائية والثانية (خدمات الدعم القانوني) والتي تتعلق بالخدمات المهنية التي يقدمها المراجع القضائي بصفته شاهد أو مستشار بهدف دعم الإجراءات القانونية لحل المنازعات المالية أمام المحاكم .

٩/١/٢ آليات المراجعة القضائية

تعد المراجعة القضائية من أهم التوجهات الحديثة للمكافحة حالات الغش والفساد، نتيجة لوجود قصور في برامج المحاسبة والمراجعة التقليدية في تأهيل الخريجين و المحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع أو تقليل أو اكتشاف أو الإفصاح عن حالات الغش والفساد لذلك أكدت دراسة (رزق، ٢٠١٧) على أن هناك مجموعة من الآليات التي يجب الاعتماد عليها لتطبيق المراجعة القضائية وهذه الآليات ممثلة في المؤهلات العلمية، التدريب، المهارات

والقدرات والمعرفة، الاستقلالية، التوسع في استخدام التقنيات الحديثة المستخدمة في مجالات تطبيق المراجعة القضائية.

ويرى الباحثان أن بعض هذه الآليات متوفرة في صفات ومؤهلات المراجع المالي سواء كان داخليا أو خارجيا أما التوسع في استخدام التقنيات المستخدمة في مجالات تطبيقات المراجعة القضائية هي من ضمن الآليات الحديثة التي يجب أن تتوفر في المراجعة القضائية وهذه التقنيات ممثلة في (رزق، ٢٠١٧)

قانون بينفورد (Benford, S Low) وهي وسيلة رياضية للتعرف فيما إذا كان المتغير تحت الدراسة هو حالة من الأخطاء غير المتعمدة أو عملية احتيال وذلك عند وجود حجم بيانات كبير وخضوع المتغير تحت الدراسة لمحددات مع معينة **نظرية الحجم النسبي:** وهي تسليط الضوء على التقلبات غير العادية التي يمكن أن تحتوي على غش أو أخطاء حقيقية حيث يتم قياس النظرية النسبية بواسطة نسبة أكبر عدد لثاني أكبر عدد من مجموعة معينة حيث توجد مقاييس معينة لكل مجموعة مثل الموظفين والعلماء وغيرها وبالتالي فهذه النظرية تعمل على مساعدة على المساعدة في اتخاذ القرارات الأنسب

المراجعة بمساعدة الحاسوب: حيث تساعد مراجعة قضائي في إنجاز أعمال المراجعة بشكل أفضل وسريع وتكلفة أقل كما توفر العديد من المزايا باعتبارها جزء من إجراءات المراجعة لاسيما اكتشاف عمليات الاحتيال وبالتالي فهذه التقنية تنظر إلى الحاسب وبرامجه كمساعدين له عند إعداد الاختبارات المختلفة

التنقيب عن البيانات: Data Mining وتعتمد هذه التقنية على محاولة التنقيب في كمية كبيرة من البيانات بحثا عن أي أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الكمبيوتر المصممة لهذا الغرض والتي تتضمن إن أنشطة الاستكشاف الأنماط الموجودة في البيانات أنشطة نماذج التنبؤ لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة وأنشطة تحليل الاختلاف لاستخراج الاختلاف أو التباين من خلال القاعدة أو المعيار تحديد البنود التي تحيد عنها أو والتي تعد بمثابة الخطأ وتحتاج إلى التقصي حولها.

تحليل النسب: والتي يتم من خلال احتساب نسب البيانات الرقمية الرئيسية والتي تعكس ما إذا كان هناك احتيال من خلال ربطه مع الأغراض الممكنة للاحتيال وتعتبر النسب الأكثر استخداما هي نسبة أعلى قيمة إلى أدنى قيمة نسبة أعلى قيمة إلى ثاني أعلى قيمة نسبة العام الحالي عن العام السابق.

٢/٢ ماهية إدارة الأرباح

ان الأرباح هي مجموع المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية ويمكن ان يتم التلاعب بها من خلال هذه المستحقات او التدفقات النقدية مما يولد مصطلح "إدارة الأرباح" Earning Management، ليشمل كلا من مستحقات الإدارة والتلاعب بالأنشطة التجارية الأساسية الحقيقية.

وقد صيغت العديد من المفاهيم والتعاريف لإدارة الأرباح من العديد من الدراسات من ضمن هذه المفاهيم والتعاريف ما يلي:

- عرف (Vagnere et al, 2021) بانها "استخدام الأساليب والإجراءات المحاسبية للتلاعب في مقدار الأرباح بهدف تضليل أصحاب المصالح بصورة غير حقيقية عن الأداء المالي الحقيقي بما يخدم اهداف إدارة المنشأة
- عرفت دراسة (عطية، ٢٠١٨) "الإجراءات التي تتخذها الإدارة لأغراض تغيير او التأثير على نتائج أنشطة الشركة من خلال تعديل او اتخاذ بعض القرارات المرتبطة بالأنشطة الحقيقية، لتلبية توقعات ربحية المستخدمين والمحللين الماليين، او تجنب خسائر، او تحقيق مكاسب شخصية، او الحفاظ على أوضاع الشركة السوقية.
- عرف دراسة (ابن عمارة، سكس، ٢٠١٨) بانها " عبارة عن ممارسات قانونية وغير قانونية تستغل فيها البيئة المحاسبية المرنة والخصبة إضافة الى التمرس المحاسبين في التلاعب بالممارسات المحاسبية من اجل تحقيق اهداف معدة مسبقا، تؤدي الى التحريف في التقارير المالية اما برفع او خفض الأرباح من اجل تضليل مستخدميها "
- عرفت دراسة (قحموش، ٢٠٢٢) "ان إدارة الأرباح هي تحكم إدارة المؤسسة وتأثير في الأرقام المحاسبية (خاصة الأرباح المحاسبية)، أي احداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح باتباع أساليب متنوعة من خلال التغيير في التقديرات

والسياسات المحاسبية واستغلال الثغرات في المبادئ والمعايير المحاسبية بغرض تحقيق نتائج نافعة للمؤسسة أو بعض العاملين فيها أو التأثير على قرارات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة" وتتمثل الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح في أسلوبين راسيين هما: إدارة الأرباح بالاستحقاقات وإدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، حيث أن إدارة الأرباح بالمستحقات AEM استغلال السلطة التقديرية الممكنة في المعايير المحاسبية وتوظيف الاختيارات المحاسبية لخدمة أهداف إدارية محددة بينما تعنى إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية REM استخدام الإدارة للاختيارات التشغيلية المتاحة على أرقام التقارير المحاسبية (عطية، مرجع سبق ذكره، ص ٧٩٣).

لذلك يرى الباحثان أن التعريف الأمثل لإدارة الأرباح هو "إدارة الأرباح هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي تقوم بها الإدارة من خلال التلاعب بالسياسات والتقديرات المحاسبية بغرض تضليل أصحاب المصالح والتأثير على قرارات المستثمرين أو تحقيق وفورات ضريبية أو الوفاء ببعض الشروط التعاقدية"

١/٢/٢ دوافع إدارة الأرباح Earning Management Incentives

تمارس أساليب إدارة الأرباح بواسطة الشركات وذلك بهدف تحقيق تطلعات معينة من تلك الشركات وتندرج تلك الأساليب بين نقضين التحوط والتفاول وتنقسم تلك الدوافع الى: (عيسى، الهندي، ٢٠٢١) (إبراهيم، هارون، ٢٠١٦)
أولاً دوافع الكفاءة Efficiency: هدفه التأثير على مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال اظهار وضع الشركة في إطار ما يحقق التوازن من العائد ودرجة المخاطر، وذلك بهدف ضمان بقاء الشركة واستمراريتها في سوق التنافس والعمل.

ثانياً: دافع انتهازى Opportunist: هدفه تحقيق منافع خاصة ذاتية للإدارة يكون لها تأثير جوهري على المركز الحقيقي للشركة كما وأنه بناء على هذين الدافعين الأساسيين يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح الى دوافع ثلاثة فرعية قد يكون سبب كل منها الدافع الانتهازى، أو دافع الكفاءة أو الدافعين معا كالاتي (عطية، ٢٠١٨):

- **الحوافز المادية:** ان الإدارة دائما ما تملك دافع لإدارة الأرباح واما ان يكون دافع مادي بربط الربح المحقق بتعظيم منافعها.
 - **الدوافع التعاقدية (عقود المديونية):** ان الدوافع التعاقدية هي أحد الدوافع الهامة التي تحفز الإدارة لممارسة إدارة الأرباح فمن خلال هذه الممارسة توفر الإدارة لصالح الشركة بيئة اقتراض مربحة وقليلة القيود
 - **تحقيق وفورات ضريبية:** ان يتم استخدام ممارسات إدارة الأرباح من خلال المفاضلة بين الطرق والأساليب المحاسبية التي تؤثر على الدخل لتخفيف الأعباء الضريبية عن الشركة الى أدنى حد ممكن وبالتالي التلاعب بالحسابات لمصلحة الشركة وليس لمصلحة الإدارة الشخصية وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي ويندرج ضمن الأطر القانونية عكس التهرب الضريبي، ويمكن أن تخلق المدفوعات الضريبية التي تتحملها المنشأة دافعا جوهريا لإدارة التلاعب في الربح وذلك لتجنب هذه المدفوعات أو تخفيضها وذلك من خلال استخدام السياسات والطرق المحاسبية التي يترتب عليها تخفيض الربح وبالتالي تحقق عائد ضريبة التي تتحملها المنشأة وقد تم تحقيق وفورات نقدية كنتيجة لتخفيف العبء الضريبي
 - **مقابلة توقعات المحللين الماليين:** إعادة ما ترغب الإدارة في تحقيق تنبؤات المحللين الماليين عن الأرباح المستقبلية للتأثير على سوق الأوراق المالية ويتم ذلك من خلال التقرير عن أرقام الربح المحاسبي بحيث تتفق أو تزيد عن تنبؤات المحللين للتأثير على أداء سعر السهم في الأجل القصير حيث إن انخفاض الأرباح عن تنبؤات المحللين قد يؤدي إلى هبوط أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية
- ٢/٢/٢ أساليب ممارسات إدارة الأرباح:
- اعتاد الفكر المحاسبي على تصنيف إدارة الأرباح كما يلي: (رزق، ٢٠١٧)
- ١/٢/٢/٢ أسلوب التأثير على حقيقة إدارة الأرباح:
- ويتم تبويبها في ثلاث مجموعات كما يلي
- **المجموعة الأولى: التأثير على المبيعات:** حيث تستطيع إدارة الشركات نقل مبيعات السنوات التالية إلى السنة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات

عالية على المبيعات تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة تخفيض قيمة المقدم عند البيع الآجل زيادة فترة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل مما يؤدي إلى انخفاض التدفقات النقدية الداخلة ويكون تأثير النهائي سلباً على صافي التدفقات النقدية

- **المجموعة الثانية: تأثير في المصروفات الاختيارية:** حيث تستطيع إدارة الشركات التأثير على رقم الربح بالزيادة أو النقص من خلال التحكم في المصروفات الاختيارية مثل الإعلان البحوث والتطوير المصروفات الإدارية والعمومية بما لديها من حرية واسعة يمكن استخدامها الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والتخفيض أو الزيادة في هذه البنود يؤثر إيجاباً أو سلباً على تدفق التدفقات النقدية إذا كانت تدفع نقداً وزيادة أو نقص بند الدائمين إذا كانت أجله.

- **المجموعة الثالثة: التأثير على الإنتاج:** حيث تستطيع إدارة الشركات التأثير على رقم الربح بالزيادة أو النقص من خلال التحكم في المصروفات الاختيارية مثل الإعلان البحوث والتطوير المصروفات الإدارية والعمومية بما لديها من حرية واسعة يمكن استخدامها الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والتخفيض أو الزيادة في هذه البنود يؤثر إيجاباً أو سلباً على تدفق التدفقات النقدية إذا كانت تدفع نقداً وزيادة أو نقص بند الدائمين إذا كانت أجله

٢/٢/٢/٢ أسلوب التأثير على الأرقام المحاسبية:

■ تمهيد الدخل:

يعتبر تمهيد الدخل أقصر طرق إدارة الأرباح شيوعاً للتأثير في الأرقام المحاسبية ويرتكز على قيام الإدارة بتحقيق استقرار في أرقام الأرباح من فترة لأخرى هو ممارسة تهدف إلى تخفيض تقلبات صافي الأرباح فيما بين الفترات إذ يستخدم المديرون بعض العناصر الاختيارية لحساب الأرباح والخسائر في الأعوام الجيدة بغرض تخفيض مبالغ الأرباح في حين يتم استخدام الأموال التي تم الاحتفاظ بها سابقاً في الأعوام التي تكون فيها الأرباح منخفضة بغرض دعم انخفاض أرباح العام الحالي، ويجب التمييز بين تمهيد الدخل المصطنع وتمهيد الدخل الحقيقي حيث يتعلق الأول بممارسات إدارة الأرباح المصطنعة في تطبيق المبادئ المحاسبية بدون حدوث تغيير

حقيقي في أداء الشركة اعتمادا على نتائج الشركة عن السنة الحالية والنتائج المتوقعة السنة القادمة، بينما يرتبط تمهيد الدخل الحقيقي بممارسة إدارة الأرباح المتعلقة بحدوث أفعال تشغيلية حقيقية تمارسها الإدارة لتأجيل الأرباح أو زيادتها أو تخفيضها ويلجأ المديرون إلى التلاعب في الأرباح عن طريق تمهيد الدخل في حالات الزيادة غير الطبيعية في الأرباح تقوم الإدارة بتخفيضها بطريقة سليمة ومعترف بها، ويتم ذلك من عن طريق التحفظ الشديد في الاعتراف بالإيرادات والاعتراف الغير مشروط بالمصروفات وخصوصا تلك المصروفات التي عادة ما يتم رسالتها كما يندرج ضمن سياسات تخفيض الأرباح المبالغة في حدثها مثل الاحتياطات وذلك لاستخدامها في الفترات القادمة مما يجعل لأرباح المفصح عنها أقل تفاوتاً من الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة.

٣/٢/٢/٢ التغيرات المحاسبية:

تعد التغيرات المحاسبية أحد أهم الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الشركات للتأثير على الأرقام المحاسبية وتخفيض أخطاء التنبؤ بالأرباح حيث يكون لدى الإدارة ميل تلقائي للمغالاة في تنبؤاتها مما يؤدي إلى وجود أخطاء تنبؤ سلبية تنتج عن زيادة الأرباح المتنبأ بها عن الأرباح الفعلية وذلك فإن الإدارة تلجأ إلى استخدام التغيرات المحاسبية لزيادة قيمة التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي زيادة قيمة الشركة وقيمة أسهمها المتداولة في سوق الأوراق المالية والتغيرات المحاسبية قد تكون اختيارية وقد تكون إلزامية فالتغيرات الاختيارية يكون هدف منها إخفاء حقيقة الأداء الإداري وتحسين صورة الشركة أمام مستخدمي التقارير المالية والتأثير على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية بينما تنتج التغيرات الإلزامية من إصدار معايير محاسبية جديدة تلتزم الشركة بتطبيقها عند إعداد تقاريرها المالية. ويمكن تقسيم التغيرات المحاسبية إلى ثلاث أنواع هي:

■ التغيرات في التقديرات المحاسبية:

يتطلب اعداد الكشوفات المالية اجراء عمليات تقدير عن الظروف او الاحداث المستقبلية، وطالما انه لا يمكن التأكد من هذه الظروف والاحداث المستقبلية

واثارا على الكشوفات المالية، فان عملية تقديرها تتطلب ممارسة قدرات الحكم الشخصي وعادة ما تتغير التقديرات المحاسبية مع وقوع احداث جديدة او اكتساب المزيد من الخبرة او الحصول علة معلومات إضافية ومن الأمثلة على ذلك الديون المدومة، العمر الإنتاجي لاندثار الموجودات ومخصص الديون المشكوك فيها.

■ التغييرات في السياسات المحاسبية:

السياسات المحاسبية هو هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم الشركة تطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية حيث سمحت معايير المحاسبة المصرية لإدارة الشركات أن تقوم بتغيير السياسات المحاسبية في حالة طلب أي معيار أو تفسير هذا التغيير ويحدث التغيير في السياسات المحاسبية عند التحول من أحد السياسات المحاسبية المتعارف عليها إلى سياسة من السياسات المحاسبية أخرى متعارف عليها أيضا وتنقسم هذه التغييرات من حيث تأثيرها على التقارير المالية إلى تغييرات يقتصر تأثيرها على القوائم المالية لفترة محاسبية جارية فقط مثل التغيير في طريقة المحاسبة عن إيجارات الأصول الثابتة وتطبيق معيار محاسبي جديد لا ينص على المعالجة بأثر رجعي، والتغييرات يمتد تأثيرها إلى التقارير الخاصة بالفترات السابقة أي تغيير بأثر رجعي مثل تغيير في طريقة إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية لأول مرة وتطبيق معيار محاسبي جديد ينص على المعالجة بأثر رجعي.

■ التغييرات في الوحدة المحاسبية:

تحدث هذه التغييرات عند اندماج شركتين أو أكثر وتكوين كيان اقتصادي أكبر أو عند تقسيم شركة كبيرة إلى شركتين صغيرتين أو أكثر. وتستلزم هذه التغييرات إعادة إعداد التقارير المالية بأثر رجعي بحيث تغطي كافة السنوات السابقة كما لو كان هذا التغيير قد حدث منذ بداية نشاط الوحدة وهذه التغييرات لا تنعكس على الدفاتر والسجلات المحاسبية وإنما يكتفى بعرضها في التقارير المالية المنشورة بهدف إرضاء مستخدمي هذه التقارير وتحقيقا لمبدأ الإفصاح الكامل.

٣/٢/٢ الآثار السلبية المترتبة على إدارة الأرباح:

أصبحت العديد من الشركات تمارس إدارة الأرباح بكل أنواعها بالرغم من أن هناك من يؤيد هذه الممارسات كونها لا تعد خرقا للقانون بحيث يذهبون إلى القول أنه لما لا تعظيم الأرباح عن طريق استعمال الخيارات المحاسبية المتاحة التي تحقق ذلك بالمقابل هناك من يقول إن ممارسات الإدارة لإدارة أرباحها تعاد من التصرفات الانتهازية غير الأخلاقية لتضليل مستخدمي التقارير المالية إن هذه التصرفات تؤدي إلى إخفاء الحالة الحقيقية للشركة على المدى القصير والذي يؤدي إلى تأثير سلبي على المدى الطويل وأدى إلى ظهور العديد من المشكلات جراء تلك التصرفات من بينها (ابن عمارة, عبد الغنى، ٢٠١٨) (عبد الحليم، احمد، سرور، ٢٠٢١)

■ اندثار و تلاشي السلوك الأخلاقي : سبقت الإشارة إلى أن من ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين إدارة الأرباح التي تقع داخل نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة والنوع الآخر إدارة الأرباح التي تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة وهذا النوع يعد غشا محاسبيا وعلى ذلك فإذا سلمنا بأن إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية والمبادئ بشكل واضح فإن ممارستها مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية فالشركة التي تدبر أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن أخفاء وتضليل الحقيقة وممارسة مقبولة هذا بالإضافة إلى أن الخطر الذي يتحمله المديرون وراء ممارسة إدارة الأرباح يخلق مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها.

■ إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: حيث ممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية ومن أهم أخطار إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

■ التأثير السلبي على أداء الأسهم: إن ممارسة إدارة الأرباح سواء تم اكتشافها أو لم يتم سوف يترك أثرا وتأثيرا سلبيا على أداء الأسهم أنه في ظل اكتشافها يحدث رد فعل سلبي من قبل المستثمرين تجاه هذا السلوك مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم أنه في ظل عدم اكتشافها تظهر سوق الكمال أسعار

غير حقيقية للأسهم ولا تعبر عن الأداء الحقيقي للشركة ويترك ذلك تأثيرا سلبيا على أسعار الأسهم في المستقبل أي أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تؤثر سلبا على حركة سوق الأوراق المالية في الوقت الحالي والمستقبلي مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للمجتمع كليا.

- زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات: حيث يمكن أن تؤثر ممارسات إدارة الأرباح سلبا على جودة المعلومات الصادرة عن الشركة مما يجعل المتعاملين بأسواق المال اتخذوهم قرارات خاطئة بسبب زيادة مستوى عدم تماثل معلومات وهذا قد يتسبب بحالة عدم انضباط السوق في الأجل الطويل
- انخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة.
- زيادة تكلفة التمويل: إن تقييم المستثمرين لأداء الشركة يجعلون يجعلهم يشعرون بالتعارض لمزيد من المخاطرة عند شراء أسهم تلك الشركة مما ترتب عليها إضافة عليه إضافة علاوة مخاطر إضافية لمعدل العائد المطلوب تحقيقه على سهم الشركة، وهذا ينتج زيادة تكلفة التمويل عند طرح تلك الأسهم.
- التعثر والفشل المالي في الأجل الطويل: يمكن أن تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تعرض الشركات لهزات مالية وتشغيلية قد تنتهي بها إلى التعثر والفشل المالي مما يؤثر على بقاء واستمرار الشركة في سوق الأوراق المالية.

٢/٤ نماذج تقييم ممارسات إدارة الأرباح:

يتم تقسيم النماذج التي يتم استخدامها في تقييم إدارة الأرباح:

٢/٤/١ نماذج تركز على أجمالي الاستحقاقات: (أبو زيد، ٢٠٢٠)

وهي نماذج تكشف عن درجة التأثير في الدخل المعلن عنه حيث تقسم إلى الآتي:

- ❖ المستحقات غير الاختيارية: هي المستحقات الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وتمثل على الجزء من المستحقات التي لا تمتلك الإدارة القدرة على التأثير عليها، وهذه المستحقات أيضا تظهر في نصوص القانون الضريبي القاطعة الدالة التي لا يمكن تأويلها أو تفسيرها بمعاني واتجاهات متعددة فليس فيها أي اختيار من منفذها

❖ المستحقات الاختيارية: هي المستحقات التي تخضع للتقدير والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها، وكذلك في ضوء المرونة التي تتطوي عليها المعايير المحاسبية، كما تظهر في بعض النصوص الضريبية التي يتم تأويلها حيث مساحات من المرونة تعمل على تجنب الضريبة أو التخطيط لها عن طريق استغلال المطالبات المحاسبية بما يعبر عن الممارسات الخاصة بإدارة الأرباح.

٢/٤/٢ نماذج تركز على إثر المستحقات الإجمالية:

يتطلب أساس الاستحقاق المحاسبي تحميل كل فترة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تخصها بصرف النظر عن استلام أو دفع المبالغ المتعلقة بهما، وذلك لغرض مقابلة الإيرادات مع المصروفات مما ينتج من فرق بينهما هو نتيجة الأعمال ربح أو خسارة عن تلك الفترة، حيث يعد ذلك مؤشرا هاما لتقويم أداء الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها كذلك يعد من منطلقا للتنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة تنقسم النماذج إلى:

- نموذج هيلي ١٩٨٥ (غويلة والشارح، ٢٠٢٠)

يستخدم هذا النموذج خارج قسمة متوسط إجمالي المستحقات عن سنة معينة، على إجمالي الأصول الثابتة عن السنة السابقة عليها، خلال السلسلة الزمنية المحددة، كمقياس للمستحقات غير الاختيارية ويكون النموذج المحدد لنسبة المستحقات غير الاختيارية عن السنة الحالية، على النحو التالي:

$$NDA_t = 1/n \sum_t (Tat/At-1)$$

حيث إن:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية في السنة t

Tat : المستحقات الإجمالية منسوبة إلى إجمالي الأصول في السنة t

T : تعبر عن السنوات ١-٢-٣ أي تعبر عن فترة سنوات التقدير

t : تشير إلى سنة الحدث

- نموذج دي انجلو 1986 DeAngelo

يستخدم هذا النموذج خارج قسمة إجمالي مستحقات الفترة السابقة على إجمالي الأصول للفترة التي تسبقها، كمقياس للمستحقات غير الاختيارية، وعلى ذلك يكون على النحو التالي:

$$NDA_t = TA_{t-1}/A_{t-2}$$

حيث إن:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية في السنة t .

TA_{t-1} : المستحقات الإجمالية في السنة السابقة $t-1$.

A_{t-2} : إجمالي الأصول في السنة قبل السابقة $t-2$.

وتكون نسبة المستحقات الاختيارية، عبارة عن الفرق بين خارج قسمة إجمالي المستحقات عن الفترة الحالية على إجمالي أصول السنة السابقة TA_{t-1} ونسبة المستحقات غير الاختيارية المحسوبة طبقاً للنموذج.

- نموذج جونز 1991 Jones:

حيث قيمة نموذج جونز هذا المتغير بالقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، وذلك بتقدير المستحقات الكلية ثم تقسيمها إلى مستحقات إل الزامية ومستحقات اختيارية.

نموذج جونز يتكون من ثلاث مراحل:

- المرحلة الأولى قياس المستحقات الكلية بدراسة علاقة الانحدار للمستحقات الكلية على التغير في الإيرادات فكل وإجمالي الممتلكات والآلات والمعدات وذلك طبقاً لمعادلة الانحدار التالية:

$$TACC_{it}/TA_{it-1} = \alpha(1/TA_{it-1}) + B1(\Delta RE_{vit}/TA_{it-1}) + B2(PPE_{it}/TA_{it-1}) + \epsilon_{it}$$

حيث إن:

$TACC_{it}$: تمثل المستحقات الكلية للشركة i في السنة t (يتم قياسها بالأرباح قبل البنود غير العادية والعمليات غير المستمرة مطروحا منها التدفقات النقدية التشغيلية في السنة t)

ΔREV_{it} : تمثل التغير في الإيرادات للشركة i في السنة t عن السنة $t-1$
 PPE_{it} : تمثل اجمالي الممتلكات والالائ والمعدات (أ.ب) للشركة i في نهاية السنة t
 TA_{it-1} : اجمالي الأصول للشركة i في نهاية السنة $t-1$
 ϵ_{it} : البواقي
 المرحلة الثانية: قياس المستحقات الإلزامية: بناء على نموذج جونز فإن القيمة المقدرة (المحسوبة) من نموذج الانحدار السابق تقيس المستحقات الإلزامية، ويتم تحديد القيمة المقدرة طبقاً للمعادلة التالية:

$$NDACC_{it} = a(1/TA_{it-1}) + b_1(\Delta REV_{it}/TA_{it-1}) + b_2(PPE_{it}/TA_{it-1})$$

حيث:

$NDACC_{it}$: تمثل المستحقات الإلزامية للشركة i في السنة t
 المرحلة الثالثة: قياس المستحقات الاختيارية: بناء على نموذج جونز فإن المستحقات الاختيارية تتمثل بالبواقي والتي يتم تحديدها بالمعادلة التالية:

$$DACC_{it} = TACC_{it}/TA_{it-1} - NDACC_{it}$$

حيث $DACC_{it}$: تمثل المستحقات الاختيارية للشركة i في السنة t
 وذلك على أساس أن: المستحقات الكلية = المستحقات الإلزامية + المستحقات الاختيارية.

- نموذج بيشو ((1995 Dechow او نموذج جونز المعدل (Dechow, 1995, pp199)

يهدف هذا النموذج الى تعديل نموذج (Joenes, 1991) بمعالجة القصور والضعف الذي يتعلق باعتبار جميع التغيرات في المبيعات الآجلة من الاستحقاق المحاسبي غير الاختياري (الإلزامي) وبأنه لا يمكن ممارسة التلاعب في الأرباح عن طريق المبيعات الآجلة، وهذا التعديل يمثل في طرح التغير في صافي المدينين من التغير في المبيعات.

وبناء على ما سبق قام Dechow بتعديل نموذج Jones الأصلي، وأصبح النموذج المعدل هو (Dechow)

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

حيث ان:

ΔREV : التغير في الإيرادات

$\Delta RE Ct$: التغير في المدينين

$At-1$: أجمالي الأصول في السنة $t-1$

$PPEt$: أجمالي الممتلكات والآلات والمعدات (أ.ب.ث) للشركة i في نهاية السنة t

- نموذج ميلر (Miller, 2007, p 140):

ركزت دراسة (Miller, 2007) على تبويب المستحقات الكلية الى المستحقات طويلة الاجل (مثل الاهلاك والضرائب المؤجلة)، ومستحقات قصيرة الاجل (مثل المدينون والمخزون والدائنون) وبالتالي يمكن معرفة مدى تلاعب الإدارة باستخدام المستحقات في الاجل القصير من خلال التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة، وحيث ان التدفق من الأنشطة التشغيلية، وحيث يعد مقياسا بديلا للأداء ليتأثر بالمستحقات، يعد اقل قابلية للتلاعب من الأرباح المعدة وفقا لأساس الاستحقاق، وحيث ان عناصر الأصول والخصوم المتداولة هي العناصر المكونة لراس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب .

ويتم استخدام هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح حيث تكون قيمتها صفر في حالة عدم وجود تلاعب، اما إذا اختلفت قيمتها عن الصفر (سواء بالسالب او بالموجب) فان ذلك يكون مؤشرا على وجود ممارسات لإدارة الأرباح، ويعبر عن ذلك بالنموذج التالي:

فرض العدم: عدم وجود إدارة أرباح $(\Delta WC/CFO) t-1 = 0$ - $(\Delta WC/CFO) t-0$
 الفرض البديل: وجود إدارة أرباح $(\Delta WC/CFO) t-1 \neq 0$ - $(\Delta WC/CFO) t-0$

حيث ان:

ΔWC : التغير في صافي راس المال العامل

CFO : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

وعلى الرغم من المزايا التي يقدمها أساس الاستحقاق في تقويم الأداء بشكل بأفضل شكل إلا أنه يتيح للإدارة المرونة استخدام التقديرات المحاسبية بسبب اتساع

مجالات التقدير والحكم الشخصي في قياس المستحقات مما يتيح للإدارة يستخدم ذلك في إدارة الأرباح أو استغلال مرونة المعايير المحاسبية، وتهدف نماذج أثر المستحقات الكلية إلى فصل المستحقات الإجمالية إلى مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية ثم يتم فحص أثر المتطلبات الاختيارية بهدف التحقيق من وجود ممارسات إدارة الربح أو استخدام المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية.

٥/٢/٢ علاقة ممارسات إدارة الأرباح بالمراجعة القضائية:

بسبب تفاقم الفساد والغش وعدم القدرة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالإضافة إلى قصور المراجعة الخارجية في اكتشاف الغش والفساد المالي في الشركات أو احتمال تواطؤ مراقبي الحسابات مع مرور مرتكبي الغش، لذلك ظهرت في العقود الأخيرة المراجعة الاستقصائية القضائية ويعتبر الغش من أهم مجالات المراجعة الاستقصائية القضائية ذات التأثير المباشر على القوائم المالية وعلى مصالح مستخدميها حيث توجد حالات من التدرج في إدارة الأرباح والغش داخل منشأة عميل المراجعة على النحو التالي: (رزق، ٢٠١٧) (أبو زايد، ٢٠٢٠)

■ أنماط إدارة أرباح داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: تشمل (المحاسبة المتحفظة) وتقوم على أخذ الخسائر المحتملة في الحسبان وتأجيل

الاعتراف بالمكاسب المحتملة وهو ما يعرف بـ الحيلة والحذر (المحاسبة المحايدة) حيث تقوم باتباع أفضل الطرق والسياسات المحاسبية التي تناسب الظروف والأنشطة والأحداث التي تقوم بها المنشأة

■ أنماط إدارة الأرباح خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتضم ما يلي: (المحاسبة المتحيزة) تقدمها بشكل مبالغ فيه مثل إساءة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وإساءة استخدام التقديرات المحاسبية بشكل لا يتفق مع الواقع والحقيقة وإخفاء معلومات مهمة بدعوى الأهمية النسبية

(تقديم تقارير مالية احتيالية) مثل تزوير بعض المستندات مثل قرار التسجيل أو قيم بعمليات وهمية أو عمليات ضارة مع أطراف ذوي العلاقة (غش التقارير المالية)

بارتكاب المتعمد لكافة الأخطاء والخروج تماما عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواء في الاعتراف أو القياس أو الإفصاح.

٣/٢ كفاءة عملية الفحص الضريبي

إن عملية الفحص الضريبي تمثل الآلية أو الوسيلة التطبيقية التي يمكن عن طريقها الوصول إلى الأهداف المالية، والاقتصادية، والاجتماعية، التي ترمي إليها السلطات المالية وإن الفشل في تنفيذ مضمون السياسة الضريبية التي تضمنها التشريع الضريبي سيؤدي إلى الإخفاق في تحقيق الأهداف والأبعاد المشار إليها بالمستوى الفعال.

١/٣/٢ مفهوم الفحص الضريبي:

وقد تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم الفحص الضريبي ومنها دراسة (سلطان، بافلوفنا، ٢٠٢١) "أنه فحص قائم مالية للمكلفين (طبيعيين ومع معنيين) والتي سبق أن تم صياغتها ومشروعها فحصا انتقاديا بتمتع على ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم بغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي في لحظة معينة، وإلى نتائج الأعمال الحقيقية في أثناء تلك الفترة والتأكد أن كل ذلك تم طبقا لقوانين الضريبة". ما دراسة (حميد، يعقوب، ٢٠٢٠) عرفت الفحص الضريبي انه "يعد عملية تحقق تتم فيها الدراسة البيانات المالية قائمة الميزانية قائمة الدخل الوردية في إقرارات المكلفين بشكل دقيق من قبل أشخاص مؤهلين لغرض التأكد من صحة ما تتضمنه من بيانات مالية عن نشاط المنشأة ومدى أمانتها وعدلتها في عرض حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلفين. كما أن الفحص الضريبي يعتبر مرحلة أساسية من مراحل عمل الإدارة الضريبية في اتخاذ مجموعة من الإجراءات للتحقق وفحص الإقرارات والبيانات والسجلات والدفاتر وكذلك طلبت توضيحات والمعلومات من المكلف بقصد الوصول إلى حقيقة الوعاء الضريبي.

٢/٣/٢ مقومات الفحص الضريبي:

أكدت دراسة (سلطان، بافلوفنا، ٢٠٢١) ودارسة (Lin & Zhang, 2012) أن هناك مجموعة من المقومات حتى يتم يمكن إتمام عملية الفحص الضريبي وهذه المقومات ممثلة في: المعرفة النظرية ويقصد بها أن يكون الفاحص الضريبي لديه إلمام تام بنظرية

المحاسبة وفنونها من فن إمساك الدفاتر ، **التطبيقات العملية الحديثة للمحاسبة** ويقصد بها أن تأتي أهمية الخبرة العملية بوصفها مكملاً حقيقياً للمؤهل العلمي الذي يحمله الفاحص الضريبي ومن دونها لا يمكن أن يحدد طبيعة الأداء الذي يمكن أن يقوم بها الفاحص الضريبي، **الوسائل الفنية المعتمدة في الفحص الضريبي** وتتمثل الوسائل الفنية الخطوات التفصيلية التي تعد وسيلة الفحص ولا تختلف الوسائل والإجراءات التي يعتمد عليها الفاحص الضريبي عند غياب بعملية الفحص عن الوسائل التي تطبقها مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) في عملية المراجعة ومن أهم هذه الوسائل (**التأكد** وهي عملية تأييد صحة الأرصدة من أصحابها وأن الإجابة التي حصل عليها الفحص تعد مستنداً توجب يا بشأن وجود الدين وصحته وإمكانية تحصيله ، **الفحص** يطلب من الوحدة الاقتصادية أن يقوم بإرسال كتاب إلى المدينين والمصاريف والمصارف وغيرهم ، **الملاحظة** يقصد بها الدراسة وإمعان النظر من الفحص في أثناء قيامه بعمله والتحقق من وجود العنصر موضوع الفحص والحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لمعرفة الفحص والملاحظة والاستقصاء وكذلك تلك القرائن أساساً يعتمد عليها الفحص عند التعبير عن رأي بقائد مالية موضوع فحص، **الفحص** يقصد به مقارنة القيود في السجلات والمسلمين على مع المستندات للتحقق من صحة ودقة القيود وأصالتها ، **التدقيق المستندي** يقصد بها أن يكون لكل عملية تقوم بها الوحدة الاقتصادية مستندات تعززها وتؤيد صحتها وإن وظف طيب فحص التحقق وظيفة الاتصالات بسبب همة تمكين المراجع من إبداء الرأي بشأن عملية القياس الأحداث المالية وأنها أعطت مؤشرات صحيحة وسليمة عن نتيجة الوحدة الاقتصادية، **الاستفسار** يواجه الفحص في أثناء فحص الدفاتر والسجلات ما ما تتضمنه من بيانات بعض المسائل التي تحتاج إلى تغيير ويكون الاستفسار شفويًا وتحريريًا وعلى الفحص في الحالتين أن يحرص في البحث على تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها قد يلجأ الفحص عند الاستفسار عن أساس بعض القيود المثبتة في الدفاتر يقتنع بأن ذلك يتمشى والمبادئ المحاسبية والمراجعة وتتوقف قوة القرائن والأدلة التي يحصل عليها عن طريق الوسيلة على كيفية توجيه الأسئلة وصياغتها، **التحليل** يقصد به تحليل الحسابات والعمليات الحسابية وأرجعها إلى مكوناتها الأساسية لأجل التحقق من صحتها والتحليل دور

مهم عند جمع أدلة الإثبات إذ يساعد في تحقيق صحة التأجيلات بالقائم المالية و معقوليتها ويتم أداء تحليل في عملية الفحص بعد إتمام إجراءات الفحص كافة وذلك للتأكد من أن الفحص لم يهمل مصدر مهم ومؤثر، **الاحتساب** هو مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية ومراجعة نقل المبالغ من صفحة إلى التي تليها أو ترحيلها من اليوميات الحسابات الأستاذ المختلفة ويلجأ الفحص للتأكد من دقة الدقة الحسابية للسجلات ولكنها لا تتوقف عند وجود توازن حسابي بل يجب التأكد من أن هذا التوازن حقيقيا وليس سوريا وإنما وفق الأسس العلمية فالأخطاء المتكافئة مثلا ينبغي إظهاره وتعديلها، **المقارنة** وتعني مقارنة المعلومات الواردة في البيانات الختامية أو في الكشوف التحليلية مع المعلومات ذاتها للسنة أو السنين السابقة لإيجاد أسباب أي تدبل في تلك المعلومات وما ينطبق على أسس أساليب أسلوب الاستفسارات من حيث كونها ذاتيا يعتمد على تقرير الشخصي للفحص ينطبق أيضا على نظام الربط والمقارنة).

٢/٣/٣ علاقة الفحص الضريبي بإدارة الأرباح:

- هناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدمها الشركات لإدارة الأرباح والتأثير على نتيجة عملية الفحص الضريبي من خلال التأثير على بعض حسابات القوائم المالية وفيما يلي بعض تلك الأساليب: (سلطان، بافلوفنا، ٢٠٢١)
- معالجة نفقات البحوث والتطوير كمصروفات إيرادية مما يؤثر على الحسابات بتخفيض في حقوق الملكية والأصول والأرباح.
 - تحميل المصروفات على الاحتياطات بدلا من تحميلها على قائمة الدخل وتؤثر على زيادة الأرباح.
 - زيادة أو تخفيض المصروفات مثال على ذلك عدم الاعتراف بالمصروفات الناجمة عن خيارات الأسهم ويكون أثرها على الحسابات تخفيض أو زيادة الأرباح حقوق الملكية الوصول للالتزامات.
 - التمويل الخفي يؤدي إلى تخفيض الالتزامات.

- المحاسبة عن عمليات طنطوي على تقديرات مستقبلية متفائلة أو متشائمة وتؤثر على القوائم المالية بتخفيض أو زيادة الأرباح وحقوق الملكية والوصول والالتزامات الأخرى.
 - التسويات بين حسابات الأصول والالتزامات وكذلك الإيرادات والمصروفات تؤثر هذه العملية على الحسابات بتخفيض أو زيادة الأرباح كذلك حقوق الملكية والوصول والالتزامات التلاعب في تصنيف عناصر الربحية غير العادية تؤدي هذه إلى تخفيض أو زيادة الأرباح.
- هناك مجموعة من الطرق والأساليب التي يعتمد عليها الفحص الضريبي في اكتشاف مثل تلك الممارسات المحاسبية والممثلة فيما يلي: بحث عن مدى وجود تصريح بمعالجة محاسبية خاصة، تحليل مدى وجود تحفظات في تقرير مراقب الحسابات، فحص الدفاتر المحاسبية، فحص العملية التي تتم مع الأطراف ذات الصلة، فحص حسابات العملاء والموردين والمخزون عن فترة زمنية معينة، فحص دقيق تقديرات الأصول والثابتة عند إعادة التقييم كمعالجة بديلة للأصول عند الاستغلال، فحص متطلبات القياس والتحقق للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات في المعايير المحاسبية.

٣- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق الفروض:

يهدف هذا القسم من الدراسة إلى بيان نتائج الدراسات السابقة في مجال العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي كمحاولة لتحديد الفجوة البحثية وفي إطار استكمال جهود تلك الدراسات سوف يتم تناولها على النحو التالي:

١/٣ دراسات تناولت آليات المراجعة القضائية وعلاقتها مع إدارة الأرباح:

اهتمت الدراسات السابقة التي يمكن تصنيفها ضمن الدراسات التي تناولت العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح بدارسة تأثير آليات المراجعة القضائية على عدد من مجموعة المتغيرات المرتبطة بأساليب إدارة الأرباح أو تعتبر أساليب إدارة الأرباح جزء منها ، ومن أهم تلك المتغيرات تفعيل مبادئ حوكمة

الشركات، منع واكتشاف الغش والاحتيال، الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية الأثر على جودة التقارير المالية المنشورة، فقد هدفت دراسة Digabriele (٢٠٠٩) بيان دور معايير المراجعة في تفعيل المراجعة القضائية حيث أجريت الدراسة على عينه من الأكاديميين والمراجعين الأمريكيين وقد توصلت الدراسة الى أن المراجعة القضائية تحتل مكانه متقدمة ضمن إجراءات عملية المراجعة حيث يجب إضافة مهارات المراجعة القضائية ضمن معايير التأهيل المستمر للمراجعين وذلك بسبب تغير الطلب على خدمات المراجعة، بالإضافة الى عدم كفاية الإجراءات الواردة بالمعيار الأمريكي رقم (٩٩) لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهرى في القوائم والتقارير المالية وقد أوصت الدراسة بتوسيع نطاق المراجعة القضائية وذلك للحاجة المستمرة للمراجعين القضائيين لعملاء المراجعة ذو المخاطر المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة. كما اظهرت نتائج دراسة المنوفي (٢٠١١) تأكيد دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، باعتبارها أحد أهم ادوات وآليات الحوكمة نظرا لما تتمتع به من مزايا متعددة منها: تمتع المراجع القضائي بالاستقلالية التامة لأنه يعين (من وجهة نظر الدارسة) من جهة محايدة اشرافية خارجة عن المنظمة وادارتها، كما يحق للمراجع القضائي القيام بالفحص والتحقق من أي أمور متعلقة بالغش والخطأ بمنظمة الاعمال محل المراجعة، كما أن تقرير المراجعة القضائية على مستوى الفحص الشامل يتيح للمراجع القضائي انجاز ما لا يحققه المراجع الخارجي.

بينما قامت دراسة Eyisi (2014) بدراسة أثر الاستعانة بالمراجع الاستقصائي على حوكمة الشركات في ظل انهيار الشركات وزيادة الغش والاحتيال المالي وفشل المراجعة المالية العادية في كشف ومنع الغش، وجاءت نتيجة الدراسة ايجابية حيث وجد أن المراجعة الاستقصائية يكون لها مردود ايجابي على فعالية حوكمة الشركات وزيادة الشفافية وتحقيق مصالح أصحاب المصلحة حيث توفر لهم معلومات ذات جودة مرتفعة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم بطريقة صحيحة مما يحد من انهيار الشركات وتحقيق الأهداف العامة للشركة، كما استهدفت دراسة غنيم (٢٠١٤)

تقديم إطار متكامل استخدام المراجع القضائية في منع واكتشاف الغش والاحتيال المالي في البيئة المصرية واعتمد الباحث على قائمة استقصاء آراء عينات الدراسة الأربعة وتم اختبار فروض البحث واستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المتنوعة وتوصلت الدراسة إلى أهمية المراجعة القضائية واعتبارها ركن هام وجوهري من أركان منظومة منع اكتشاف الغش في البيئة المصرية حيث إن تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات وتحسين كفاءة الرقابة وزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. كما هدفت دراسة Akenbo r (٢٠١٤) العلاقة بين المراجعة الاستقصائية والممارسات الاحتياطية في المؤسسات العامة في نيجيريا، ولتحقيق ذلك قامت الدراسة بتجميع عينة مكونة من ١٢ من مديري ومحاسبين في المؤسسات العامة في نيجيريا ، وأظهرت نتائج الدراسة أن أساليب المراجعة الاستقصائية لها علاقة سلبية مع الأساليب الاحتياطية والغش، وأوصت الدراسة بأن المراجعين الاستقصائيين يجب إلحاقهم باستمرار لبرامج تدريب لكي تساعد في رفع درجة كفاءة المراجعة القضائية ، كما أوصى بأن تكون المراجعة الاستقصائية إلزامية للمؤسسات العامة من قبل السلطات التنظيمية بدلاً من أن تكون اختيارية عند وجود مشكلة.

بينما هدفت دراسة إبراهيم (٢٠١٦) إلى دراسة تحليل دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (٣٧) مفردة من الأكاديميين و(٨٣) مفردة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بالملكة العربية السعودية وقد توصلت الدراسة إلى أهمية إنشاء وحدة للمراجعة القضائية تابعة لديوان المراقبة العامة، وضرورة تشكيل فريق عمل وحدة المراجعة القضائية من المتخصصين في كل من مجال المحاسبة المالية والمراجعة وتقنية المعلومات وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على مدخل المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة في المملكة العربية السعودية. هدفت دراسة (خليفة، ٢٠١٧) إلى معرفة الممارسات المختلفة للمحاسبة الابتكارية ودور المراجعة القضائية في الحد منها في البيئة المصرية واعتمدت في ذلك على دراسة ميدانية لعينة

من المراجعين في مكاتب المراجعة والأكاديميين والمختصين في ذلك المجال وتوصلت إلى أن الأسباب الرئيسية لظهور المراجعة القضائية يرجع لانتشار الغش في القائم مالية وتفاقم الفساد المالي في منظمات الأعمال ووجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة الحالية وقصورها في منع واكتشاف الغش وتلبية حاجة القضاء إلى خبراء يدلون بأرائهم الفنية والمالية والمحاسبية حول المخالفات وحالات الاحتيال بهدف طمأنة أصحاب المصلحة على المراكز المالية لشركته.

وفي نفس السياق هدفت دراسة خليل (٢٠١٧) إلى صياغة إطار فكري مقترح لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتياج والفساد المالي وتحديد انعكاس ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية، وقد اعتمد الباحث على دراسة اختبارية من خلال قائمة استقصاء استهدفت عينة مكونة من ١١٤ مفردة ممثلة لثلاث فئات تعكس الأطراف المختلفة المرتبطة بمشكلة البحث باستخدام الأساليب الإحصائية مناسبة وذلك لأثبت صحة الفروض وصحة الإطار الفكري المقترح. بينما تناولت دراسة رزق (٢٠١٧) العلاقة بين ممارسة إدارة الأرباح ومستوى جودة المراجعة الاستقصائية القضائية في الشركات المساهمة المصرية واقترح إطار لمدى فاعلية استخدام مراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية. وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على صياغة قائمة استقصاء وجهت إلى شركات متخصصة وذات ربحية بهدف الوصول إلى تقديم إطار متكامل استخدام المراجعة الاستقصائية القضائية وقد توصلت الدراسة أهمية المراجعة القضائية واعتبارها ركن هام جوهري كمنظومة منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية حيث إنها تؤدي إلى إطلاق تطبيق فجوة التوقعات وتحسين كفاءة المنظومة الرقابية على الشركات المساهمة وقبول الإطار المتكامل المقترح للمراجعة القضائية.

وقد هدفت هذه الدراسة دراسة Sule et al (2019) إلى فحص ما إذا كان استخدام وتطبيق أساليب المحاسبة القضائية له تأثير في الكشف عن الاحتيال المالي في نيجيريا، اعتمدت الدراسة على الدراسات السابقة حيث استخدمت المنهج التحليلي الذي يتمحور حول المحاسبة القضائية وتقنيات تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى

لمجموعة من الاستنتاجات من بينها أن خدمة المحاسبة القضائية لذا تأثير كبير في الكشف عن الاحتيال المالي في نيجيريا، وأن المحاسبة القضائية تعد أساس لوجود الوعي بين إدارة نظام المحاسبة والمراجعة في نيجيريا، وغيرها من البلدان النامية التي لديها مبادئ توجيهية مماثلة إعداد التقارير المالية وأوصت الدراسة بضرورة حث المنظمات وهيئات المحاسبة المهنية على تشجيع التخصص في خدمة المحاسبة القضائية بين المحاسبين المحترفين، كما هو موجود في معظم الدول المتقدمة بينما هدفت دراسة الحربى (٢٠٢٠) الى اقتراح مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الكويتية وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأى عينة مكونة من (٣٩) مفردة من المراجعين الخارجيين، (٢١) مفردة من الخبراء بوزارة العدل الكويتية (٣٢) مفردة من المستفيدين من خدمات المراجعة القضائية (٢٤) مفردة من أعضاء بيئة التدريس وقد توصلت الدراسة الى انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اراء عينة الدراسة حول أهمية تطوير ممارسة المراجعة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما اتفقت اراء عينات الدراسة الأربعة حول الأثر الإيجابي للأبعاد لاستخدام المراجعة القضائية في الكشف والتقرير عن إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الكويتية، وفى نفس السياق هدفت دراسة الصايغ (٢٠٢١) الى التعرف على دور المحاسبة القضائية على ممارسات إدارة الأرباح من خلال مراحل وأساليب وإجراءات المحاسبة القضائية وقد اتبعت المنهج الوصفي التحليلي وتم اختيار عينة عشوائية من (٦١) فرد يمثلون (١٦) مكتباً من مكاتب المراجعة والمحاسبة المعتمدة بولاية الخرطوم. وقد توصلت الدراسة الى ان المحاسبة القضائية لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وان تكوين قاعدة بيانات سليمة يحد من ممارسات إدارة الأرباح وتوصى الدراسة بالاهتمام بالتطبيق الصحيح لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية لتسهيل اكتشاف عملية إدارة الأرباح والحد منها والاستعانة بالحاسوب في عملية الفحص الضريبي. كما استهدفت دراسة محمد وسند (٢٠٢٢) تناول أساليب المراجعة القضائية والتعرف على جودة التقارير المالية المنشورة بالإضافة إلى معرفة العلاقة بين أساليب المراجع القضائية وجودة

التقارير المالية المنشورة وقد اعتمد الباحث على الدراسة الميدانية من خلال قائمة استقصاء تم أجراؤها على عينة من العاملين بشركات التأمين السودانية في اختبار الفروض وتوصلت الدراسة إلى أن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين أساليب المراجعة القضائية وملاءمة وموثوقية التقارير المالية المنشورة.

٣ / ٢ الدراسات التي تناولت العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة عملية الفحص الضريبي:

اهتمت الدراسات السابقة بدراسة العلاقة بين المراجعة القضائية والفحص الضريبي من خلال دراسة تأثير آليات المراجعة القضائية على التهرب الضريبي الفجوة الضريبية العدالة الضريبية، حيث استهدفت دراسة (Muehlmann 2012) et. al التعرف على مدى استخدام خبراء المراجعة القضائية في القضايا الضريبية وفهم الكيفية التي يستخدمها خبراء المراجعة القضائية في قضايا التهرب الضريبي، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك دور لخبراء المراجعة القضائية في جمع وفهم الأدلة المقدمة في القضايا الضريبية، وقد تم التعرف على ثلاثة أنواع من المهام التي يقوم بها المراجعين القضائيين في القضايا الضريبية وهم: التحقيق في الغش، الالتزام التنظيمي / الحكومي، تحديد الضرر التجاري. وقد أظهرت الحالات الخاصة بالقضايا الضريبية ودفاعي الضرائب أن خبراء المراجعة القضائية قدموا شهادات فعالة في جميع الحالات الخاصة بدفاعي الضرائب.

بينما هدفت دراسة آدم (٢٠١٨) إلى معرفة مدى اهتمام المشرع الضريبي والإدارة الضريبية في السودان بتحقيق العدالة الضريبية ودارسة العلاقة بين تطبيق أساليب المراجعة القضائية وتحقيق العدالة الضريبية السودانية وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها الاستعانة بالمراجع القضائي من قبل أحد أطراف النزاع الضريبي، وكفاءة المراجع القضائي لأساليب المراجعة القضائية تزيد من ثقة الفاحص الضريبي في التقارير المحاسبية للمكلف مما يؤدي إلى تحقيق العدالة في تحديد الالتزام الضريبي، وأوصت الدراسة بعدد من الدراسات لزيادة وعي دفاعي الضرائب بأهمية الوفاء بالالتزامات الضريبية مع بيان العواقب المترتبة على التهرب الضريبي

وتشجيع الإدارة الضريبية والمكلفين على الاستعانة بخدمات المراجع القضائي لمساعدتهم في حل النزاعات الضريبية.

واستهدفت دراسة (Sharair-Al (2018 تحديد دور المراجعة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية في الأردن وذلك من خلال إجراء دراسة عدد ٦٠ من المراجعين الخارجيين المسجلين في الجمعية الأردنية للمحاسبين المعتمدين. وقد خلصت الدراسة إلى أهمية تفعيل دور المراجعة القضائية في تحديد أساليب التهرب الضريبي التي تمارسها الشركات الصناعية المختلفة. وأكدت أنه لا توجد أية هيئات حكومية متخصصة في المراجعة القضائية للرقابة على الشركات الصناعية أو أية شركات أخرى. بالإضافة إلى اعتبار المراجعة القضائية واحدة من أكثر الطرق نجاحا في الحد من حالات التهرب الضريبي التي تمارسها بعض الشركات الصناعية. ومن ناحية أخرى فقد هدفت دراسة (Khersiat (2018 إلى مدى الحاجة للمراجع القضائي للكشف عن التلاعب في البيانات العالية و مكافحة الغش الضريبي، وذلك من خلال إجراء دراسة على عينة مكونة من عدد ١٢٥ من المراجعين القضائيين العاملين في شركات المحاسبة والمراجعة الأردنية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المراجع القضائي يستخدم أساليب التحقيق و المهارات التحليلية اللازمة بكل موضوعي و مناسب من أجل الحصول على أدلة قوية يمكنها الكشف عن الغش، وقد تبين أن المراجع القضائي له دور هام في الكشف عن الغش الضريبي في البيانات العالية وأنه لديه من المؤهلات والخبرات والمهارات التي تساعد في الكشف عن التهرب الضريبي.

وفى نفس السياق هدفت دراسة فودة وآخرون (٢٠١٩) الى التعرف على مدى إمكانية استخدام المراجعة القضائية لاكتشاف حالات التهرب الضريبي في بيئة الاعمال المصرية، وحتى يتم تحقيق ذلك تم تناول أساليب الترب الضريبي واثاره وأساليب المراجعة القضائية وذلك بالإضافة الى اقتراح بعض الأساليب والاليات والتطرق الى بعض الأسس التي تتبناها المراجعة القضائية ومن شأنها ان تساهم في اكتشاف حالات التهرب الضريبي والحد منه. لذا فقد تم تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة الدراسة للتعرف على

آرائهم فيما يتعلق بأسئلة البحث وتم جمع (١٥٧) استبياناً وتحليلاً احصائياً، وقد توصلت النتائج الى زيادة وتفشى ظاهرة التهرب الضريبي في بيئة الاعمال المصرية وان الأساليب التقليدية التي تم اتباعها اثناء عملية المراجعة والفحص غير كافية للحد من تلك الظاهرة وان هناك بعض القصور في تأهيل وتدريب الكوادر العاملة بالدائرة الضريبية، كما اكدت ان المراجعة القضائية بما تحملها من أساليب تكنولوجية مبتكرة ومتقنة وإجراءات دقيقة ومهارات ومعارف تميز المراجع القضائي القائم بالمراجعة يمكنه اكتشاف الأساليب المتبعة للتهرب الضريبي مما يساهم في تجفيف منابع الخسائر التي تتكبدها الدولة نتجة لهذا الترب كده خالص ايه عنهم ممكن تزين فعالية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية من خلال إنشاء تنظيم مهني مستقبلي للمراجعة القضائية ضمن من ناحية الجمعية بطل مقترح بعض التوصيات التي وكنت مقترح بعض التوصيات التي يمكن أن تحد من تلك الظاهرة وكانت أهمها إصدار تشريع ينظم عمل المراجع القضائية في بيئة الأعمال المصرية.

٣/٣ دراسات تناولت العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي:

هدفت دراسة عيد (٢٠١٩) إلى تقديم مدخل تتكامل فيه أساليب الفحص الضريبي في مرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي من أجل الوصول إلى الممول والأنشطة الأكثر تباطاً بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية وذلك من خلال تقديم مؤشرات تعبر عن درجة ارتباط المول والنشاط بالممارسات المسببة الفجوة الضريبية والربط بين تلك المؤشرات والوصول على مقياس الفجوة الضريبية والصياغة استراتيجيات التكامل بين أساليب الفحص الضريبي طبقاً لفكرة تخصيص أسلوب الفحص الضريبي الذي يتناسب مع مقياس الفجوة الضريبية لنشاط والممول وقامت الدراسة بإجراء دراسة ميدانية لاختبار فروض الدراسة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح في البيئة المصرية وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء تم فيه استطلاع رأي عينة من مأموري ومديري الفحص بمصلحة الضرائب ، كما استهدفت دراسة حميد و يعقوب (٢٠٢٠) دراسة أثر كفاءة الفحص الضريبي في الكشف عن التهرب الضريبي حيث تناولت مشكلة البحث التهرب الضريبي وخاصة في العراق

لأسباب وعوامل عدة منها تتعلق بالإدارة الضريبية المتمثلة بالفساد الإداري وتعتيد الإجراءات في عملية التحاسب الضريبي وعدم تحقيق العدالة في المعاملة الضريبية ومنها تتعلق بالمكلف نفسه، فإنه يحاول التهرب لأسباب تتعلق بمستوى الوعي الضريبي وفقدان الثقة بالإدارة الضريبية، وأسباب تتعلق بالدولة لعدم قدرتها على إدارة ملف الخدمات بشكل جيد وقدرتها في تحقيق الأهداف المرسومة، مما انعكس سلبا على ظهور بعض الآثار المترتبة على ذلك والتي تتمثل في انخفاض إيرادات الخزينة من أهم مصادرها الداخلية، وفقدان الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وكذلك ظهور الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي لصعوبة عملية الحصر تلك الأنشطة إضافة إلى عدم قدرة الدولة في الاستثمار في المشاريع التنموية، والتي تصب في مصلحة المجتمع والتأثير على مستوى المنافسة بين المشاريع الاقتصادية وتحميل الدولة عبء الفوائد المترتبة والمرتبطة على القروض نسد نقص الإيرادات.

بينما استهدفت دراسة سلطان و بوفلوفنا (٢٠٢١) الى تحليل ودراسة العوامل المؤثرة على الفحص الضريبي في الرقابة على الأرقام المحاسبية والتي يتم الإقرار عنها ولا سيما الربح المحاسبي وقد تم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي في تحقيق أهداف البحث وقبول الفروض أو رفضها من خلال عرض المفاهيم والأطر النظرية المرتبطة بالبحث وخلص البحث في لعدة نتائج منها بيان أثر خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإلى مجموعة من التوصيات وأهمها زيادة فاعلية الفحص الضريبي ليصبح على درجة من الوعي للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح مما يستوجب على ذلك ضرورة عدم استقلالية الفحص الضريبي ورفع كفاءته ٣/٤ الفجوة البحثية:

طبقا لتحليل السابق للدراسات السابقة يمكن الباحثين استخلاص بعض النقاط التي يمكن أن تميز الدراسة الحالية وتبرز الفجوة البحثية على النحو التالي:

١- اهتمت العديد من الدراسات السابقة تحليل العلاقة بين آليات المراجعة القضائية والغش والاحتيال والفساد المالي والمحاسبة الإبداعية والاحتمالية إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح،

فالدراصة هذه العلاقة لم تلق الاهتمام الكافي خاصة في بيئة الأعمال المصرية مما قد يميز الدراصة الحالية ببرز الفجوة البحثية

٢- وجود تباين في نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين آليات المراجع القضائية وإدارة الأرباح، لذا تحاول الدراصة الحالية تقديم دليل عمليا في البيئة المصرية حول العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح.

٣- لم تقدم الدراسات السابقة أي نتائج تتعلق بالعلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي، ويعتبر ذلك هو محور اهتمام الدراصة الحالية وما قد يميزها عن الدراسات السابقة.

٥/٣ اشتقاق الفروض:

اعتمادا على ما توصلت اليه الدراسات السابقة من نتائج مرتبطة بموضوع البحث، يمكن اشتقاق فروض البحث التي تبرز العلاقة بين متغيرات الدراصة تمهيدا لاختبارها من خلال الدراصة التطبيقية، على النحو التالي:

١/٥/٣ العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح:

تعتبر آليات المراجعة القضائية من أهم الأساليب الجديدة التي لها علاقة بالعديد من المتغيرات ومن أهم تلك المتغيرات حوكمة الشركات، جودة التقارير المالية، منع الغش والاحتيال (Digabriele, 2009)، (المنوفي، ٢٠١١)، (Eyisi, 2014)، (خليفة، ٢٠١٧)) إلا أن الدراسات السابقة اختلفت فيما بينها حول اتجاه هذا التأثير فقد اتفقت معظم الدراسات السابقة (غني، ٢٠١٤، إبراهيم، ٢٠١٦، خليل، ٢٠١٧، رزق، ٢٠١٧، Sule et al, 2019) (الحري، ٢٠٢٠، الصايغ، ٢٠٢١) على وجود تأثير إيجابي وجوهري بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح من خلال استخدام الأساليب الجديدة في المراجعة القضائية للتقليل والحد من ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح سواء إذا كان ذلك عن طريق استخدام إدارة الأرباح كتجنب ضريبي أو استخدامها التهرب الضريبي، على الجانب الآخر يوجد بعض الدراسات (Akenbor, 2014، عيد، ٢٠١٩) التي توصلت إلى وجود تأثير سلبي في علاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح.

واستنادا إلى التحليل السابق الذي يبرز تباين نتائج الدراسات السابقة تجاه العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح يمكن صياغة الفرض الأول على النحو التالي:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح

٢/٥/٣ العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة عملية الفحص الضريبي:

تعتبر آليات المراجعة القضائية من أهم الوسائل التي يمكن استخدامها لتقليل حجم والحد من ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وذلك لما لها من أساليب وطرق قانونية في كشف أي وسائل غش واحتيال وكذلك تدريب وتأهيل المراجعين القضائيين في المنظمات المتخصصة حتى يتسنى لهما القيام بالدور المنوط بهم وتحقيق العدالة الضريبية بين الممولين والتصدي لأي حالات من التهرب أو التجنب الضريبي مما يعكس إيجابا على كفاءة عملية الفحص الضريبي وكذلك على تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين،

حيث اكدت دراسة Muehlmann et al. (2012) على أهمية دور خبراء المراجع القضائية في جمع الأدلة المقدمة في القضايا الضريبية مما لها أثرا في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث اعتبرت دراسة Sharair-Al (2018) المراجعة القضائية واحدة من أكثر الطرق نجاحا في الحد من حالات التهرب الضريبي التي تمارسها بعض الشركات الصناعية، أما دراسة Khersiat (2018) خلصت الى أن المراجع القضائي يستخدم أساليب التحقيق و المهارات التحليلية اللازمة بأكمل موضوعي و مناسب من أجل الحصول على أدلة قوية يمكنها الكشف عن الغش، وقد تبين أن المراجع القضائي له دور هام في الكشف عن الغش الضريبي في البيانات العالية وأنه لديه من المؤهلات و الخبرات و المهارات التي تساعد في الكشف عن التهرب الضريبي.

ومن هذا المنطلق وفي ضوء التحليل السابق يتوقع الباحثون أن يكون هناك علاقة بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة عملية الفحص الضريبي وإن هذه ال

العلاقة تنطلق الاهتمام الكافي من الدراسات السابقة خاصة في بيئة الأعمال المصرية بالتالي يمكن صياغة الفرض الثاني للبحث على النحو التالي:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية على كفاءة عملية الفحص الضريبي

٣/٥/٣ العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي:

من خلال تحليل الدراسات السابقة والتي تناولت العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي يتضح أن العلاقة التي تربط بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي هي علاقة إيجابية بحيث كلما قل أساليب إدارة الأرباح التي تتبعها الشركات لتقليل حجم وقيمة الضريبة المفروضة كلما أدى ذلك إلى كفاءة عملية الفحص الضريبي وأكدت على ذلك كافة الدراسات السابقة عید (٢٠١٩) دراسة حميد ويعقوب (٢٠٢٠) ودراسة سلطان وبوفلونا (٢٠٢١).

وفي ضوء ما سبق والاختبار العلاقة بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي تمهيدا لاختبار العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح انعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي يمكن في صياغة الفرض الثالث للبحث عن نحو التالي:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي

٤- الدراسة الميدانية واختبارات الفروض

ان قيمة البحث العلمي تكتمل بالرباط بالواقع العملي ، لإستكمال الفائدة المرجوه من البحث يتم التركيز في هذا الجزء من البحث على إختبار فروض البحث من خلال إستطلاع آراء أربع فئات مهمه ذات علاقه وطيده بموضوع الدراسة ، ويسعى الباحثون من خلال هذه الدراسة الى إختبار مدى صحة الفروض التالية:

١/٤ أسلوب الدراسة

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الإستقصاء بشكل أساسى حيث تم صياغة أسئلة الإستقصاء في ضوء فروض واهداف الدراسة وذلك لكى دراسة وتحليل

الردود عليها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة فروضها ، وقد تم توزيع قائمة الإستقصاء على عينه من الخبراء المحاسبون المقيدين بجدول خبراء المحاكم الإقتصادية ، مراقبي الحسابات في شركات المساهمة ، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ، مأموري الضرائب بمركز فحص كبار الممولين بصلحة الضرائب المصرية

كما قام الباحثون بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينه لإيضاح بعض الغموض الذي قد يشوب بعض أسئلة الإستقصاء بما يعمل على فهم مغزى الأسئلة لضمان دقة وسلامة الردود

٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة :

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة على النحو التالي :

- الخبراء المحاسبون المقيدون بجدول المحاكم الإقتصادية ، باعتبارهم أحد أهم الأطراف ذوى الصلة بالمحور الأول من الدراسة (آليات المراجعة القضائية) وقد تم إختيار عينه حكميه من بين هؤلاء الخبراء بالمحاكم وقد تحددت العينه في ٤٠ مفردة.
- مراقبي الحسابات في شركات المساهمة باعتبارهم أحد الأطراف الهامة في دراسة موضوع البحث وقد تم إختيار عينه حكميه من مراقبي الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية وقد تم إختيار عينه حكميه تتكون من ٤٠ مفردة.
- أعضاء هيئة التدريس باعتبارهم أحد الأطراف المحورية والذي يمثل الجانب الأكاديمي والمعرفي في دراسة موضوع البحث وقد تم إختيار عينه حكميه تتكون من ٣٠ مفردة.
- مأموري الضرائب بمركز فحص كبار الممولين بمصلحة الضرائب المصرية باعتبارهم أحد الأطراف الهامة في دراسة موضوع البحث وقد تم إختيار عينه حكميه تتكون من ٤٠ مفردة.

وقد حرص الباحثون على الحصول على أعلى نسبة ردود من كل فئات الدراسة من خلال الإتصال المباشر بتلك الفئات وتكرار إرسال الإستبيان الى الفئات المشاركة في الدراسة

٣/٤ تصميم أداة الدراسة الميدانية :

في ضوء أهداف وفروض الدراسة قام الباحثون بتصميم إستمارة إستبيان لكي يتم من خلالها جميع البيانات من أفراد عينة الدراسة وقد تم تصميم قائمة الإستبيان في مجموعه من الأسئلة التي تغطي كل محاور الدراسة (آليات المراجعة القضائية – ممارسات إدارة الأرباح – كفاءة عملية الفحص الضريبي)

وقد تم تصميم إستمارة الإستبيان على أساس مقياس ليكرت المتدرج الخماسي بواقع (٥) درجات للاختيار موافق تماما ، (٤) درجات للاختيار موافق ، (٣) درجات للاختيار محايد أو غير محدد ، (٢) درجة للاختيار غير موافق ، (١) للاختيار غير موافق على الإطلاق

٤/٤ التوزيع النسبي لعينة الدراسة :

بلغ حجم العينة من كل فئات الدراسة (٢٠٠) مفردة ويمكن توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على الفئات المكونه لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (١)

التوزيع النسبي لإجمالي العينة على فئات الدراسة الميدانية

النسبة	العدد	البيان
٢٦.٥%	٥٣	المحاسبون الخبراء المقيدون بجدول المحاكم
٢٦.٥%	٥٣	مراقبي الحسابات في شركات المساهمة
٢٠%	٤٠	أعضاء هيئة التدريس
٢٧%	٥٤	مأموري الضرائب
١٠٠%	٢٠٠	الإجمالي

٥/٤ توزيع قوائم الإستقصاء وتلقى الردود :

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد حارم احمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

تم توزيع (٢٠٠) قائمة إستقصاء من خلال البريد الإلكتروني والفاكس والتسليم المباشر باليد ويوضح الجدول التالي عدد القوائم الموزعه والمسترده لفئات الدراسة على النحو التالي

جدول رقم (٢)

عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

فئات الدراسة الميدانية	القوائم الموزعة	القوائم المستردة	القوائم غير القابلة	القوائم الصالحة للتحليل (نسبة الاستجابة)	
				النسبة	العدد
المحاسبين الخبراء المقيدين بجدول المحاكم الاقتصادية	٥٣	٤٤	٤	٧٥.٥%	٤٠
مراقب الحسابات في شركات	٥٣	٤٥	٥	٧٥.٥%	٤٠
أعضاء هيئة التدريس	٤٠	٣٥	٥	٧٥%	٣٠
مأموري الضرائب	٥٤	٤١	١	٧٤.١%	٤٠
الإجمالي	٢٠٠	١٦٥	١٥	٧٥%	١٥٠

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدلاً مرتفعاً ، وهو ما يمكن الإعتماد عليه في دراسة العلاقة بين اليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي

٦/٤ اختبار مدى ثبات صدق الإستقصاء :

لبيان مدى ثبات صدق قائمة الإستقصاء تم حساب معامل الثبات Alpha أو ما يسمى بمعامل الإعتماده لأسئلة الإستقصاء وذلك لتحديد مصداقية ودرجة الإعتماد على المقاييس المستخدمه في الدراسة وقوة الإتساق الداخلي بين أسئلة الإستقصاء من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٣)

معاملتي الثبات والصدق لأسئلة الإستقصاء (إختبار ألفا كرونباخ)

الفروض	عدد العبارات	معامل الثبات (ألفا)	معامل الصدق
الأول	٤	.٩٨٧	.٩٩٨
الثاني	٤	.٩١٢	.٩١٥
الثالث	٣	.٩٩٧	.٩٩٦
الرابع	٤	.٩٨٨	.٩٨٩

ويتضح من الجدول السابق رقم (٣) أن معاملتي الثبات والصدق يقتربان من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات المستخدمة في الإستقصاء في هذا البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة

٧/٤ عرض وتحليل نتائج الإستقصاء :

قام الباحثون بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجداول البيانات ، وتم تحليلها وإستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الوارد بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة والتي تتمثل فيما يلي :

أولاً: الإحصاءات الوصفية :

- الوسط الحسابي
- الإنحراف المعياري

ثانياً : الإختبارات الإحصائية

تشير هذه الإختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية وتختص بطرق تحليل وتفسير وإستخلاص الإستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع ومن هذه الأساليب التي اعتمد عليها الباحثون لإختبار فروض البحث ما يلي :

- اختبار المصادقيه والإعتماديه
- اختبار توزيع "ت"
- اختبار كروسكال ويلز
- معامل الارتباط
- معامل التحديد

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد حارم احمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

١/٧/٤ نتائج اختبار الفرض الأول :

"يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي" تم صياغة هذا الفرض للإجابة على الأسئلة من (١) الى (٥)
 من قائمة الاستقصاء وكانت النتائج على النحو التالي:

أولاً : الإحصاء الوصفي:

التوزيع التكراري والنسبي آليات المراجعة القضائية وأثرها على كفاءة الفحص الضريبي وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(٤) الإحصاء الوصفي لبيانات الفرض الأول " يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي ":

مستوى الدلالة Sig.	قيمة t	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارات
0	7.58	الموافقة	0.87	4	هل تؤدي آليات المراجعة القضائية إلى رفع كفاءة عملية الفحص الضريبي؟
هناك تعدد في آليات المراجعة القضائية والتي تتمثل في:					
0	6.09	الموافقة	0.88	3.9	التدريب
٠	٩.١١	الموافقة	٠.٩١	٣.٧	المهارات والقدرات والمعرفة
٠	٧.١٢	الموافقة	٠.٨٥	٤.١	الاستقلالية
٠	١٠.٢	الموافقة	٠.٩٥	٣.٦	التوسع في استخدام التقنيات الحديثة المستخدمة في مجالات تطبيق المراجع القضائية
يتم تطبيق المراجعة القضائية في شكل:					
0	5.28	الموافقة	0.93	3.9	مراجعة تفاعلية فقط
0	9.68	الموافقة	0.77	4.1	مراجعة بعدية فقط
٠	٦.١٢	الموافقة	٠.٩٦	٣.٨	مزيج من المراجعة التفاعلية والمراجعة البعدية
يجب أن يتوفر في المراجع القضائي العديد من المهارات حتى يستطيع اكتشاف الغش أهمها:					
٠	٨.١٢	الموافقة	٠.٨٦	٣.٨	الإصرار والمثابرة
٠	٧.١٨	الموافقة	٠.٨٤	٣.٩	القدرة على الاتصال الفعال
٠	٨.٤	الموافقة	٠.٩٢	٣.٧	توفير الذكاء وقوة الملاحظة والإلمام بالأمور القانونية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق
٠	٩.٢	الموافقة	٠.٨١	٤	القدرة على النقاش والتحليل والتقييم

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد طارق أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

الحصول على شهادة خبرة مهنية متخصصة في هذا المجال	٤.١	٠.٧٨	الموافقة	١٠.٥	٠
هناك العديد من الأساليب التي يتم استخدامها في المراجعة القضائية لتقليل حالات التهرب وتم زيادة كفاءة الفحص الضريبي والممثلة في:					
التركيز على جانب معين من الدفاتر	٣.٩	٠.٨١	الموافقة	٨.١	٠
القيام بالفحص المفتوح وغير المحدد	٣.٧	٠.٨٦	الموافقة	٧.٥	٠
إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها من قبل أحد أطراف النزاع الضريبي	٤	٠.٧٢	الموافقة	٨.٤	٠
الاستعانة بالمراجعة القضائية من قبل أحد أطراف النزاع	٣.٨	٠.٨٤	الموافقة	٧.٨	٠

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة على جميع عناصر محور الفرض الأول والذي ينص على أنه " يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي".

جدول (٥) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "التعدد في آليات المراجعة القضائية".

بيــــــــــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
التدريب	٤.٨	٢	٢٩.١٨	٠
المهارات والقدرات والمعرفة	٤.٥	٣		
الاستقلالية	٥.٢	١		
التوسع في استخدام التقنيات الحديثة المستخدمة في مجالات تطبيق المراجع القضائية	٤.١	٤		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور " التعدد في آليات المراجعة القضائية" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " الاستقلالية" وأقلها أهمية نسبية هي " التوسع في استخدام التقنيات الحديثة المستخدمة في مجالات تطبيق المراجع القضائية".

العلاقة بين أليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد كاره احمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

جدول (٦) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "شكل تطبيق المراجعة القضائية".

بيان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
مراجعة تفاعلية فقط	٤.٧	٢	٢٩.٢٤	.
مراجعة بعدية فقط	٥.١	١		
مزيج من المراجعة التفاعلية والمراجعة البعدية	٤.٣	٣		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "شكل تطبيق المراجعة القضائية" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " الاستقلالية" وأقلها أهمية نسبية هي " التوسع في استخدام التقنيات الحديثة المستخدمة في مجالات تطبيق المراجع القضائية".

جدول (٧) ترتيب الأهمية النسبية حول محور " المهارات التي يجب أن تتوفر في المراجع القضائي حتى يستطيع اكتشاف الغش".

بيان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
الإصرار والمثابرة	٤.٦	٤	٢٦.٥٨	.
القدرة على الاتصال الفعال	٤.٩	٣		
توفير الذكاء وقوة الملاحظة والإلمام بالأمور القانونية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق	٤.٢٥	٥		
القدرة على النقاش والتحليل والتقييم	٥.١٥	٢		
الحصول على شهادة خبرة مهنية متخصصة في هذا المجال	٥.٦	١		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور " المهارات التي يجب أن تتوفر في المراجع القضائي حتى يستطيع اكتشاف الغش" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " الحصول على شهادة خبرة مهنية متخصصة في هذا المجال" وأقلها أهمية نسبية هي " توفير الذكاء وقوة الملاحظة والإلمام بالأمور القانونية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق".

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد طارق أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

جدول (٨) ترتيب الأهمية النسبية حول محور " الأساليب التي يتم استخدامها في المراجعة القضائية لتقليل حالات التهرب وزيادة كفاءة الفحص الضريبي".

مستوى الدلالة sig	القيمة المحسوبة كاي تربيع	الترتيب	متوسط الرتب	بيان
٠	٢٧.٢٣	٢	٤.٨٩	التركيز على جانب معين من الدفاتر
		٤	٤.١٥	القيام بالفحص المفتوح وغير المحدد
		١	٥.١٢	إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها من قبل أحد أطراف النزاع الضريبي
		٣	٤.٧٥	الاستعانة بالمراجعة القضائية من قبل أحد أطراف النزاع

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور " الأساليب التي يتم استخدامها في المراجعة القضائية لتقليل حالات التهرب وزيادة كفاءة الفحص الضريبي " كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها من قبل أحد أطراف النزاع الضريبي " وأقلها أهمية نسبية هي " القيام بالفحص المفتوح وغير المحدد ".

التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الأول والذي ينص على أنه " يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي ":
 ويتم استخدام أسلوب الارتباط الخطي البسيط

المتغير المستقل :

آليات المراجعة القضائية.

المتغير التابع :

كفاءة الفحص الضريبي.

ولاختبار ذلك الفرض نستخدم تحليل الارتباط الخطي البسيط:
 والنتائج تظهر فيما يلي:

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد حارم أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

نتائج تحليل الارتباط الخطي البسيط للفرض الأول

جدول رقم (٩): نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي واختبار معنويتها:

العلاقات بين المتغيرات	معامل الارتباط	التفسير	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي.	0.٧٤	يوجد علاقة طردية متوسطة	0	معنوي

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- معامل الارتباط بين المتغيرين هو ٠.٧٤ مما يعني وجود علاقة ايجابية متوسطة بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي.
- مما يؤكد صحة الفرض الأول القائل بأنه " يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي".

اختبار كروسكال ويلز لبيانات الفرض الأول :

جدول (١٠) قياس التباين في آراء مجموعات العينة حسب الوظيفة

المحور	الوظيفة	متوسط الرتبة	قيمة إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
الفرض الأول : "يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة الفحص الضريبي"	المحاسبون الخبراء المقيدون بجداول المحاكم	٦٣.١٢	٢.٩	٠.٥٣	غير معنوي
	مراقبي الحسابات في شركات المساهمة	٧٥.١٤			
	أعضاء هيئة التدريس	٥٢.١٨			
	مأموري الضرائب	٥٩.٧٨			

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

▪ حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من ٠.٠٥ مما يعني:

عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول الفرض الأول،
 وذلك حسب الوظيفة.

٢/٧/٤ نتائج اختبار الفرض الثاني:

أولاً: الإحصاء الوصفي:

التوزيع التكراري والنسبي لبيانات الفرض الثاني والذي ينص على أنه "توجد علاقة
 معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح"
 وذلك من خلال جدول (١) حيث يوضح الإحصاء الوصفي لبيانات الفرض الثاني:

جدول رقم (١١) الإحصاء الوصفي لبيانات الفرض الثاني

٠	٦.٤	الموافقة	٠.٩١	٣.٦	ما وجهة نظركم في أن استخدام آليات المراجعة القضائية يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
تتقسم ممارسات إدارة الأرباح إلى:					
٠	٩.١٧	الموافقة	٠.٨٤	٣.٩	أسلوب تأثير على حقيقة إدارة الأرباح من خلال التأثير على المبيعات، التأثير على المصروفات الاختيارية، التأثير على الإنتاج
٠	٨.٢	الموافقة	٠.٩١	٣.٧	أسلوب التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال تمهيد الدخل، التغيرات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في الوحدات المحاسبية.
تمثل أهم دوافع إدارة ممارسات إدارة الأرباح في:					
٠	١٠.٢٨	الموافقة	٠.٦٩	٤.١	انذار وتلاشي السلوك الأخلاقي
٠	٩.١٤	الموافقة	٠.٧٩	٣.٨	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية
٠	٩.٧	الموافقة	٠.٧٥	٣.٩	التأثير السلبي على أداء الأسهم
٠	٨.٢	الموافقة	٠.٨١	٣.٧	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات
٠	٧.١	الموافقة	٠.٩	٣.٦	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة
تتعدد أنماط ممارسات إدارة الأرباح والتي تدخل ضمن مجالات تطبيق آليات المراجعة القضائية والممثلة في:					

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد حارم احمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

٠	١٠.٢	الموافقة	٠.٨٢	٣.٩	أنماط داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويشمل المحاسبة المتحفظة المحاسبة المحايدة
٠	٩.٧	الموافقة	٠.٨٧	٣.٨	أنماط خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والممثلة فيه المحاسبة المتحيزة، تقديم تقارير مالية احتيالية
٠	١١.٢	الموافقة	٠.٧٥	٤	هل كفاءة عملية الفحص الضريبي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح؟

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة على جميع عناصر محور الفرض الثاني والذي ينص على أنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح."

جدول (١٢) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "ممارسات إدارة الأرباح".

مستوى الدلالة sig	القيمة المحسوبة كاي تربيع	الترتيب	متوسط الرتب	بيــــــــــــــــان
٠	٢٧.١٥	١	٥.١	أسلوب تأثير على حقيقة إدارة الأرباح من خلال التأثير على المبيعات، التأثير على المصروفات الاختيارية، التأثير على الإنتاج
		٢	٤.٧	أسلوب التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال تمهيد الدخل، التغيرات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في الوحدات المحاسبية.

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور " ممارسات إدارة الأرباح " كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي "أسلوب تأثير على حقيقة إدارة الأرباح من خلال التأثير على المبيعات، التأثير على المصروفات الاختيارية، التأثير على الإنتاج " وأقلها أهمية نسبية هي " أسلوب التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال تمهيد الدخل، التغيرات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في الوحدات المحاسبية".

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد حارم أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

جدول (١٣) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "دوافع إدارة ممارسات إدارة الأرباح".

بيان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي	٥.٤	١	٣٤.١٧	.
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية	٤.٧٩	٣		
التأثير السلبي على أداء الأسهم	٥.١٥	٢		
زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات	٤.٢٨	٤		
انخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة	٤.٠١	٥		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "دوافع إدارة ممارسات إدارة الأرباح" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي " وأقلها أهمية نسبية هي انخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة".

جدول (١٤) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "أنماط ممارسات إدارة الأرباح".

بيان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
أنماط داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويشمل المحاسبة المتحفظة المحاسبة المحايدة	٥.١٢	١	٣٥.٢٥	.
أنماط خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والممثلة فيه المحاسبة المتحيزة، تقديم تقارير مالية احتيالية	٤.٩١	٢		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور " أنماط ممارسات إدارة الأرباح" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " أنماط داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويشمل المحاسبة المتحفظة المحاسبة المحايدة" وأقلها أهمية نسبية هي " أنماط خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والممثلة فيه المحاسبة المتحيزة، تقديم تقارير مالية احتيالية".

التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الثاني :

ويتم استخدام أسلوب الارتباط الخطي البسيط

المتغير المستقل :

آليات المراجعة القضائية.

المتغير التابع :

أساليب إدارة الأرباح.

ولاختبار ذلك الفرض نستخدم تحليل الارتباط الخطي البسيط:

والنتائج تظهر فيما يلي:

نتائج تحليل الارتباط الخطي البسيط للفرض الثاني

جدول رقم (١٥): نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح واختبار معنويتها:

مدى المعنوية	مستوى الدلالة Sig.	التفسير	معامل الارتباط	العلاقات بين المتغيرات
معنوي	0	يوجد علاقة طردية متوسطة	0.٧١	آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح.

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- معامل الارتباط بين المتغيرين هو ٠.٧١ مما يعني وجود علاقة ايجابية متوسطة بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح.
- مما يؤكد صحة الفرض الثاني القائل بأنه " يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية و أساليب إدارة الأرباح ".

اختبار كروسكال ويلز لبيانات الفرض الثاني :

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي – دراسة ميدانية
 محمد طارق أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

جدول (١٦) قياس التباين في آراء مجموعات العينة حسب الوظيفة

المحور	الوظيفة	متوسط الرتب	قيمة إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
الفرض الثاني : "يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح"	المحاسبون الخبراء المقيدون بجدول المحاكم	5٦.41	٦.٨	٠.٢٦	غير معنوي
	مراقبي الحسابات في شركات المساهمة	8٥.08			
	أعضاء هيئة التدريس	5٩.78			
	مأموري الضرائب	٦7.58			

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من ٠.٠٥ مما يعني:
 عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول الفرض الثاني، وذلك حسب الوظيفة.

٣/٧/٤ نتائج اختبار الفرض الثالث: " توجد علاقة معنوية ذات دلالة معنوية بين
 أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي":

أولاً : الإحصاء الوصفي:

التوزيع التكراري والنسبي لعناصر محور أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي وذلك من خلال الجدول التالي:

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي – دراسة ميدانية
 محمد طارق أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

جدول رقم (١٧) التوزيع التكراري والنسبي لعناصر محور أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي

حتى تحقق كفاءة عملية الفحص الضريبي لا بد من توفر مجموعة من المقومات أهمها:					
المعرفة النظرية	٣.٧	٠.٨١	الموافقة	٨.١٧	٠
استخدام التطبيقات العملية الحديثة للمحاسبة والممارسات العملية	٣.٩	٠.٨٤	الموافقة	٩.١٨	٠
استخدام الوسائل الفنية المعتمدة على الفحص الضريبي أهمها (الملاحظة التدقيق المستندي الاستفسار التحليل الاحتساب المقارنة)	٣.٨	٠.٨٢	الموافقة	٩.١٢	٠
حتى يستطيع المراجع القضائي اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح لا بد من:					
التأكد من عدم وجود غش في السجلات المحاسبية	٣.٩	٠.٧٩	الموافقة	١٠.٧٢	٠
الفحص المفصل للبيانات المالية وغير المالية	٣.٧	٠.٨٥	الموافقة	١٠.١	٠
يعد الشك المهني من آليات المراجعة القضائية التي يجب أن تتوفر في المراجع القضائي لأنها نقطة البداية للعمل المراجع والوصول إلى الأدلة التطبيقية	٣.٨	٠.٨٢	الموافقة	١٠.٥	٠
وجود نظام سليم للفحص الضريبي داخل المنظومة الضريبية	٤	٠.٧١	الموافقة	١١.١٩	٠
عدم إتباع الأساليب التقليدية في الفحص الضريبي	٣.٦	٠.٩١	الموافقة	٩.٢	٠
يساعد تحديد المخاطر الناتجة عن الغش تقليل إجراءات الفحص الضريبي مما يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجع القضائي	٣.٥	٠.٩٥	الموافقة	٨.٧٢	٠

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة على جميع عناصر محور الفرض الثالث والذي ينص على أنه "توجد علاقة معنوية بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي".

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
 محمد حارم أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

جدول (١٨) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "مقومات تحقق كفاءة الفحص الضريبي".

بيان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
المعرفة النظرية	٤.٧٢	٣	٣٥.١٤	.
استخدام التطبيقات العملية الحديثة للمحاسبة والممارسات العملية	٥.٦	١		
استخدام الوسائل الفنية المعتمدة على الفحص الضريبي أهمها (الملاحظة التدقيق المستندي الاستفسار التحليل الاحتساب المقارنة)	٥.١٣	٢		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "مقومات تحقق كفاءة الفحص الضريبي" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " استخدام التطبيقات العملية الحديثة للمحاسبة والممارسات العملية " وأقلها أهمية نسبية هي " المعرفة النظرية ".
 جدول (١٩) ترتيب الأهمية النسبية حول محور "عناصر اكتشاف المراجع القضائي لممارسات إدارة الأرباح".

بيان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
التأكد من عدم وجود غش في السجلات المحاسبية	٥.١٨	٢	٤١.١٧	.
الفحص المفصل للبيانات المالية وغير المالية	٤.٨٥	٤		
يعد الشك المهني من آليات المراجعة القضائية التي يجب أن تتوفر في المراجع القضائي لأنها نقطة البداية للعمل المراجع والوصول إلى الأدلة التطبيقية	٥.٠٢	٣		
وجود نظام سليم للفحص الضريبي داخل المنظومة الضريبية	٥.٣٥	١		
عدم إتباع الأساليب التقليدية في الفحص الضريبي	٤.٦٩	٥		
يساعد تحديد المخاطر الناتجة عن الغش تقليل إجراءات الفحص الضريبي مما يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجع القضائي	٤.٣٢	٦		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور "عناصر اكتشاف المراجع القضائي

لممارسات إدارة الأرباح" كما أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " وجود نظام سليم للفحص الضريبي داخل المنظومة الضريبية " وأقلها أهمية نسبية هي يساعد تحديد المخاطر الناتجة عن الغش تقليل إجراءات الفحص الضريبي مما يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجع القضائي".

التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الثالث:

ويتم استخدام أسلوب الارتباط الخطي البسيط

المتغير المستقل :

أساليب إدارة الأرباح.

المتغير التابع :

كفاءة عملية الفحص الضريبي.

ولاختبار ذلك الفرض نستخدم تحليل الارتباط الخطي البسيط:
 والنتائج تظهر فيما يلي:

نتائج تحليل الارتباط الخطي البسيط للفرض الثالث

جدول رقم (٢٠) : نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي واختبار معنويتها:

العلاقات بين المتغيرات	معامل الارتباط	التفسير	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي.	0.٦٩	يوجد علاقة طردية متوسطة	0	معنوي

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- معامل الارتباط بين المتغيرين هو ٠.٦٩ مما يعني وجود علاقة ايجابية متوسطة بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي.
- مما يؤكد صحة الفرض الثاني القائل بأنه " يوجد علاقة معنوية أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي ".

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي - دراسة ميدانية
عبد كاره احمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

اختبار كروسكال ويلز لبيانات الفرض الثالث :

جدول (٢١) قياس التباين في آراء مجموعات العينة حسب الوظيفة

مدى معنوية	مستوى الدلالة Sig.	قيمة إحصائية الاختبار	متوسط الرتب	الوظيفة	المحور
غير معنوي	٠.٣٦	٩.٢	6٩.23	المحاسبون الخبراء المقيدون بجدول المحاكم	الفرض الثاني : "يوجد علاقة معنوية بين آليات المراجعة القضائية وآليات إدارة الأرباح"
			٨7.96	مراقبي الحسابات في شركات المساهمة	
			٦4.41	أعضاء هيئة التدريس	
			٦٢.48	مأموري الضرائب	

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من ٠.٠٥ مما يعني:
عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول الفرض الثالث، وذلك حسب الوظيفة.

٦- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

١/٦ النتائج:

تتمثل أهم نتائج الدراسة التي يمكن استخلاصها من الدراسة النظرية والتطبيقية وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة فيما يلي:

- تعد المراجعة القضائية من أهم التوجهات الحديثة للمكافحة لحالات الغش والفساد، نتيجة لوجود قصور في برامج المحاسبة والمراجعة التقليدية في تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع، أو تقليل، أو اكتشاف أو الإفصاح عن حالات الغش والفساد. وبعد التحول الرقمي وأزمة الكورونا زادت أهمية المراجعة القضائية بشكل متسارع نتيجة اختلاف وتنوع أشكال الفساد والغش والتلاعب داخل الشركات.

- أن هناك مجموعة من الآليات التي يجب الاعتماد عليها لتطبيق المراجعة القضائية وهذه الآليات ممثلة في المؤهلات العلمية، التدريب، المهارات والقدرات والمعرفة، الاستقلالية، التوسع في استخدام التقنيات المستخدمة في مجال تطبيقات المراجعة القضائية.
- تعددت أشكال ممارسات إدارة الأرباح والتي ترتبط باليات المراجعة القضائية وعلى سبيل المثال وليس الحصر (إدارة أرباح داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تشمل (المحاسبة المتحفظة) ، و خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتضم (المحاسبة المتحيزة) ، أنماط إدارة الأرباح (تقديم تقارير مالية احتيالية).
- هناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدمها الشركات لإدارة الأرباح والتأثير على نتيجة عملية الفحص الضريبي من خلال التأثير على بعض حسابات القوائم المالية منها معالجة نفقات البحوث والتطوير كمصروفات إيراديه، تحميل المصروفات على الاحتياطيات، زيادة أو خفض المصروفات
- وجود علاقة تأثير معنويه ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية ودوافع وأساليب إدارة الأرباح المتمثلة في الحوافز التعاقدية وحوافز السوق والحوافز التنظيمية وعلى ذلك يمكن القول بأن توافر آليات المراجعة القضائية إنما يعمل على الحد من دوافع وأساليب إدارة الأرباح المتمثلة في الحوافز التعاقدية وحوافز السوق والحوافز التنظيمية.
- وجود علاقة تأثير معنويه ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وطرق وأساليب إدارة الأرباح مثل إدارة الربح الجيدة (إدارة الربح التشغيلي) وإدارة الربح السيئة (إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي)، وعلى ذلك يمكن القول بأن توافر آليات المراجعة القضائية إنما يعمل على الحد من طرق وأساليب إدارة الأرباح المتمثلة في الأساليب السيئة لإدارة الربح التشغيلي (إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي)

- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات (الطرق المحاسبية لإدارة الأرباح - الطرق المحاسبية)، وعلى ذلك يمكن القول بأن توافر آليات المراجعة القضائية إنما يعمل على الحد من أساليب إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات (الطرق المحاسبية لإدارة الأرباح)
- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية (الممارسات المتعلقة بأنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل)، وعلى ذلك يمكن القول بأن توافر آليات المراجعة القضائية إنما يعمل على الحد من أساليب إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية المتمثلة في الممارسات المتعلقة بأنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل
- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب إدارة الأرباح، وعلى ذلك فقد تم ثبوت صحة الفرض الأول من فروض الدراسة وفي ضوء ذلك فإن وجود آليات المراجعة القضائية إنما يعمل على الحد من طرق وأساليب وممارسات إدارة الأرباح في ضوء ما تم إجراؤه من أساليب إحصائية.
- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين آليات المراجعة القضائية وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وعلى ذلك فقد تم ثبوت صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة وفي ضوء ذلك فإن وجود آليات المراجعة القضائية إنما يعمل على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي في ضوء ما تم إجراؤه من أساليب إحصائية.
- وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين دوافع وأساليب إدارة الأرباح المتمثلة في الحوافز التعاقدية وحوافز السوق والحوافز التنظيمية وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وعلى ذلك يمكن القول بأنه من خلال العلاقة التأثيرية بين قدرة آليات المراجعة القضائية على الحد من أساليب إدارة الأرباح المتمثلة في

الحوافز التعاقدية وحوافز السوق والحوافز التنظيمية إنما يعمل ذلك على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي.

■ وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين طرق وأساليب إدارة الأرباح مثل إدارة الربح الجيدة (إدارة الربح التشغيلي) وإدارة الربح السيئة (إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي) وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وعلى ذلك يمكن القول بأنه من خلال العلاقة التأثيرية بين قدرة آليات المراجعة القضائية على الحد من طرق وأساليب إدارة الأرباح المتمثلة في الأساليب السيئة لإدارة الربح إنما يعمل على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي.

■ وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات (الطرق المحاسبية لإدارة الأرباح - الطرق المحاسبية) وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وعلى ذلك يمكن القول بأنه من خلال العلاقة التأثيرية بين قدرة آليات المراجعة القضائية على الحد من الطرق المحاسبية لإدارة الأرباح إنما يعمل ذلك على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي.

■ وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية (الممارسات المتعلقة بأنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل) وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وعلى ذلك يمكن القول بأنه من خلال العلاقة التأثيرية بين قدرة آليات المراجعة القضائية على الحد من أساليب إدارة الأرباح المتمثلة في الممارسات المتعلقة بأنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل إنما يعمل على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي

■ وجود علاقة تأثير معنوية ذات دلالة إحصائية بين أساليب إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي، وعلى ذلك فقد تم ثبوت صحة الفرض الثالث من فروض الدراسة وبذلك يتضح وجود علاقة تأثيرية بين قدرة آليات المراجعة القضائية على الحد من طرق وأساليب وممارسات إدارة الأرباح الأمر الذي يعمل على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي .

٢/٦ التوصيات :

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يوصى الباحثان بما يلي :

- ضرورة العمل على تدعيم آليات المراجعة القضائية من خلال إهتمام الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبه والمراجعه بهذا الأمر
- ضرورة توجبه إهتمام الباحثين للكشف عن المزيد من الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح
- ضرورة العمل على تحقيق كفاءة عملية الفحص الضريبي خاصة في ظل توافر الآليات اللازمة للمراجعه القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح الأمر الذي يؤدي بدوره الى تحقيق عملية الفحص الضريبي

٣/٦ التوجهات البحثيه المستقبليه :

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن تحديد أهم التوجهات البحثيه المستقبليه على النحو التالي :

- تأثير العلاقة بين آليات المراجعه القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على قيمة المنشأه .
- تأثير العلاقة بين آليات المراجعه القضائية وكفاءة عملية الفحص الضريبي وانعكاس ذلك على قيمة المنشأه .
- أثر العلاقة بين آليات المراجعه القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على جودة التقارير الماليه .
- أثر العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وكفاءة عملية الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبه المصريه .
- أثر التحول الرقمي على العلاقة بين آليات المراجعه القضائية وإداره الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي .

٧- المراجع

١/٧ المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، السيد زكريا (٢٠١٧) " دور المدقق القضائي في الحد من الفساد المالي بالمحليات في جمهورية مصر العربية" (دراسة ميدانية) *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، المجلد ٣١، العدد ٤، مصر.
- ابن عمارة، عبد الغنى، كسكس، مسعود، وجمال الدين، محمد زرقون (٢٠١٨) "ممارسات إدارة الأرباح في شركات قطاع الاتصالات بالجزائر: دراسة تطبيقية خلال الفترة ٢٠٠٩-٢٠١٦"، *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية* ص ٢٦-٤٢.
- أبو زيد، عبد الرحمن، محمد، سعيد عبد المنعم، ومحمد، سحر مصطفى (٢٠٢٠) "إدارة الأرباح من منظور الضريبة المؤجلة"، *مجلة المال والتجارة*، ع ٦١٥، ١٨-٢٧ مسترجع من: <http://1087923/Record/com.mandumah.search>
- آدم، عبد السلام عوض خير السيد (٢٠١٨). دور المراجعة القضائية في تحقيق العدالة الضريبية-دراسة ميدانية، كلية التجارة، جامعة النيلين
- السيد الناعي، م. محمود، عبد السلام على حسن، كمال، كامل معاطي، محمد، ... & عبدالسميع. (٢٠٢٣). أثر مستويات أداء الفحص الضريبي علي جودة الفحص في ظل الحوكمة الضريبية: دراسة ميدانية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٤٧(٣)، ١٣٠-١٦٠.
- الشهيدى، تقى جمال محمد حسن، حنا، نعيم فهم، وبريك، دعاء احمد سعيد فارس. (٢٠٢٠). العلاقة بين لهجة الإدارة وإدارة الأرباح: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، س ٤٠، ع ٢٤، ١٨٧-٢٠١٦.
- المنوفي، ريهام السيد على (٢٠١١) دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات - دراسة نظرية ميدانية، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد العدد ١، يناير - مايو، ص ص ٧-٩٧.
- الهادي، ادم محمد إبراهيم & مصطفى هارون (٢٠١٦). المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة ادارة الارباح سوق المال في الخرطوم، *مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية*، ١٣(٥٥)، ١-١٣٥٢.
- بسيوني، ع. ا. عبد الرحيم، رشوان & نصر. (٢٠٢١). استخدام أسلوب تحليل المسار في تحديد العوامل المؤثرة في معدل التضخم في مصر *مجلة البحوث المالية والتجارية* ٤٨٥-٤٤٦، (3) 22،

- بوسنة، حمزة (٢٠١٨) "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح" دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ص ١٢.
- بومعرافي، خالددي & عادل. (٢٠٢٠) "أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي". مسترجع من <http://hdl.handle.net/123456789/10603>
- حامد، محبوب عبد الله (٢٠١٧) "مدى تطبيق المدقق القضائي في فصل دعاوي والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية"- دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني.
- حماد، م. أ. م. أ.، & مصطفى أحمد محمد أحمد. (٢٠١٧). أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح REM على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية-دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي، 10-62، 21(1).
- حميد، طامي عسكر، & يعقوب أ. د. فيحاء عبد الله. (٢٠٢٠). "كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ١٥ (٥٣)، ٤٤ - ٦٠.
- خليفة، علاء كامل حسن. (٢٠١٧). دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال-دراسة ميدانية. مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، ٥٤ (٢)، ٢١٩-٢٤٦.
- رزق، علاء أحمد ابراهيم. (٢٠١٧). مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية. الفكر المحاسبي، مج ٢١، ع ٤. ١٤١ - ٥٠. مسترجع من: <http://search.mandumah.com/record/863070>
- زين، علي أحمد مصطفى ودياب، محمد عبد القادر أمين ومحمد، عبد الغفار أحمد محمد السيد (٢٠١٨) "المدقق القضائي ودورها في الحد من فجوة التوقعات"- دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلد ٣٢، العدد ٢.
- ----- (٢٠١٨) "المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات"-دراسة ميدانية في بيئة الاعمال المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلد ٣٢، ع ٢ - ٣٣٣-٣٩٤
- زين الدين، سمية باسم صبحي محمد. (٢٠١٢). أثر ممارسات إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية على التدفقات النقدية للمنشأة.
- سلطان، حسام حميد لايد، & بافلوفنا، أ. د. اينينا يلينا. (٢٠٢١). "جودة أنشطة الفحص الضريبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". مجله اقتصاديات الاعمال للبحوث التطبيقية، (خاص-ج ٢).

- ضيف، علاء الدين توفيق إبراهيم. (٢٠١٦). دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية. **مجلة البحوث المحاسبية**، ع ١٠٩٦ - ٥٥٤ مس - ترجع مــــن
<http://search.mandumah.com/Record853399/>
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، أحمد، نبيل ياسين، وسرور، عبير عبد الكريم إبراهيم. (٢٠٢١). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية مقارنة. **مجلة المحاسبة والمراجعة**، ع ٣، ٤٢٥-٥٥٨.
- عبد الكريم، عارف عبد الله (٢٠١٤) "المراجعة المتقدمة" **كتاب الدار الجامعية**.
- عطية، فاتن سيد خميس (٢٠١٨) "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية" **مجلة الفكر المحاسبي - جامعة عين شمس كلية التجارة - قس المحاسبة والمراجعة** ص ٧٠٠-٨٢٩.
- عيد، أحمد عبد الوهاب أحمد. (٢٠١٩). "مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية في مصر باستخدام تكامل أساليب الفحص الضريبي: دراسة نظرية ميدانية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، س ٣٩، ع ٤. ١٧٠ - ١٠٧، مس - ترجع مــــن:
<http://search.mandumah.com/Record/1184516>
- عيسى، مريم علي، الهندي، طارق (٢٠٢١) "استخدام نموذج جونز المعدل ونموذج مخصصات خسائر القروض "LLPS" لتقييم ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السورية"، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية**، ص ٢٠٣-٢٢٤.
- غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٤). نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية. **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر**: ٤٤٤.
- غوبلة، محمد عمر والوشاح، عبد الفتاح محمد (٢٠٢٢) "مدى ممارسة إدارة الأرباح في شركات التأمين الليبية دراسة تطبيقية مقارنة"، **مجلة افاق اقتصادية**، ص ٦٩-٩٢.
- فوده، شوقي السيد، أبو زيد، هاله نصر الدين بدير، والعجمي، هاله عبد الفتاح. (٢٠١٩). مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف حالات التهرب الضريبي: مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، ع ٦، ٤٠٦ - ٤٥٥. مسترجع من:
<http://search.mandumah.com/Record/1000811>
- قحמוש، سمية (٢٠٢٢) "دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية لإدارة الأرباح" **مجلة العلوم الإنسانية**، ص ٤٨٤-٥٠٢.

- محمد، مالك جابر إبراهيم، وسند، ياسر تاج السر محمد. (٢٠٢٢). أساليب المراجعة القضائية ودورها في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة: دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين السودانية ٢٠٢١ – ٢٠١٩ م، **مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية**، ع ١٠، ١٥-١٣٣.
- محمد، أ. ح. ع. ا. &، أمجد حسن عبد الرحمن. (٢٠١٩). استخدام النمذجة البنائية لدراسة علاقة الاعتراف والقياس لرأس المال الفكري في شركات البرمجيات وتكنولوجيا المعلومات وتدعيم قيمة المنشأة وزيادة القدرة التنافسية. **الفكر المحاسبي**. 23(2) , 284-361 ,
- ----- (٢٠١٩). دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية وإمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية. **الفكر المحاسبي**. 23(3) , 350-396 ,
- مرعي، مجدي محمود علي. (٢٠١٩). دور المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية: دليل ميداني من البيئة المصرية. **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، س ٣٩، ع ٩٤ - ٩٩، مســـــــتــــرجع مـــــــن

<http://search.mandumah.com/Record1184003/>

٢/٧ المراجع باللغة الانجليزية

- Akenbor, C. O., & Ironkwe, U. (2014). Forensic auditing techniques and fraudulent practices of public institutions in Nigeria. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 10(4).
- Al-Absy, M. S. M., Ismail, K. N. I. K., & Chandren, S. (2019). Corporate governance mechanisms, whistle-blowing policy, and real earnings management. **International Journal of Financial Research**, 10(6), 265-282.
- DiGabriele, J. A. (2009). Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. **Journal of Applied Accounting Research**.
- DiGabriele, J. A. (2014). Objectivity and independence: the dual roles of external auditors and forensic accountants. **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, 6(2).
- Dobrowolski, Z. (2020). Forensic auditing and weak signals: a cognitive approach and practical tips.

- Eyisi, A. S., & Ezuwore, C. N. (2014). The impact of forensic auditors in corporate governance. *Research Journal of finance and accounting*, 5(8), 31-39.
- Jacob, J., & Jorgensen, B. N. (2007). Earnings management and accounting income aggregation. *Journal of Accounting and Economics*, 43(2-3), 369-390.
- Junaidi, R. R., & Siregar, S. V. (2020). The effect of political connection and earnings management on management compensation. *International Journal of Business and Globalisation*, 26(1-2), 92-118.
- Lin, B., Lu, R., & Zhang, T. (2012). Tax-induced earnings management in emerging markets: Evidence from China. *Journal of the American Taxation Association*, 34(2), 19-44.
- Lohana, P. M. (2013). Forensic Accounting-At Nascent Stage in India. *Voice of Research*, 2(1), 63-65.
- Matarneh, A. J., Moneim, U. A., & Al-Nimer, M. (2015). The intellectual convergence between the forensic audit and the external auditor toward the professionalism in Jordan. *International Journal of Business and Management*, 10(11), 138-148.
- Muehlmann, B., Burnaby, P. A., & Howe, M. A. (2012). The use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2).
- Nick. C. M., (2006), Guide to Collage Majors in Forensic Accounting, available at: <http://www.worldwidelearn.com>.
- Omodero, C. (2015). The relevance of forensic audit and investigation in resolving tax related fraud and malfeasance. **Available at SSRN 2640502.**
- Oyerogba, E. O. (2021). Forensic auditing mechanism and fraud detection: the case of Nigerian public sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.

- Rohaya, Noor, M., Mastuki, N. A., & Bardai, B. (2009). Book-tax difference and value relevance of taxable income: Malaysian Evidence. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 7(2), 19-40.
- Yuliana, R., Anshori, M., & Alim, M. N. (2015). Real earnings management in the Indonesian sharia capital market. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 866-873.
- Vagner, L., Valaskova, k, Durana, p, & Lazaroiu, G (2020). Earnings management , a bibliometric analysis. *Economics and sociology*, 14(1), 249-262.
- Zhao, Y., Chen, K. H., Zhang, Y., & Davis, M. (2012). Takeover protection and managerial myopia: Evidence from real earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 109-135.

ملحق البحث قائمة الاستقصاء

سعادة الأستاذ الفاضل/-----

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحثان بإعداد بحث علمي بعنوان " دور آليات المراجعة القضائية في تعزيز كفاءة الفحص الضريبي وانعكاس ذلك على ممارسات إدارة الأرباح "

ويأمل الباحثان من سيادتكم الإجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة بقائمة الاستقصاء المرفقة من خلال وضع علامة () أمام درجة الاتفاق مع وجهة نظركم، وذلك لما لرأيكم من أهمية بالغة في إتمام الدراسة الميدانية للبحث، علما بأن آراء سيادتكم سوف تكون بسرية تامة ولم تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

ويشكر الباحثون لسيادتكم تعاونكم الصادق معهم واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي، ونعتذر عما قد يسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم استيفاء القائمة المرفقة وندعو المولى عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء

وتفضلوا بقبول وافر التحية والتقدير
الباحثان

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي – دراسة ميدانية
 محمد طارق أحمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

بيانات شخصية

- ١- الإسم (اختياري):
- ٢- المؤهل العلمي:
- ٣- الوظيفة:
- ٤- جهة العمل:
- ٥- سنوات الخبرة
- أقل من ٥ سنوات () من ٥ إلى ١٠ سنوات () أكثر من ١٠ سنوات ()
- الرجاء وضع علامة (صح) أمام درجة الاتفاق التي تعبر عن رأيكم:

رقم السؤال	درجة الموافقة السؤال	موافق ٥ تماما	موافق ٤	غير محدد أو محايد ٣	غير موافق ٢	غير موافق على الإطلاق ١
(١)	من وجهة نظركم هل تزدى البات المراجعة القضائية إلى رفع كفاءة عملية الفحص الضريبي؟					
(٢)	هناك تعدد في البات المراجعة القضائية والتي تتمثل في التدريب المهارات والقدرات والمعرفة الاستقلالية التوسع في استخدام التقنيات الحديثة المستخدمة في مجالات تطبيق المراجع القضائية أخرى (انكرها من فضلك)					
(٣)	يتم تطبيق المراجعة القضائية في شكل مراجعة تفاعلية فقط مراجعة بعدية فقط مزيج من المراجعة التفاعلية والمراجعة البعدية أخرى (انكرها من فضلك) يجب أن يتوفر في المراجع القضائي العديد من المهارات حتى يستطيع اكتشاف الغش أهمها: الإصرار والمثابرة القدرة على الاتصال الفعال توفير الذكاء وقوة الملاحظة والإلمام بالأمور القانونية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق القدرة على النقاش والتحليل والتقييم الحصول على شهادة خبرة مهنية متخصصة في هذا المجال أخرى (انكرها من فضلك)					
(٤/٤)						
(٥/٤)						
(٦/٤)						

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي – دراسة ميدانية

محمد كاره احمد الأشقر & د/ رانيا علي محفيلي عمر

(٥)	هناك العديد من الأساليب التي يتم استخدامها في المراجعة القضائية لتقليل حالات التهرب وتم زيادة كفاءة الفحص الضريبي والممثلة في: التركيز على جانب معين من الدفاتر القيام بالفحص المفتوح وغير المحدد	(١/٥)	إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشتوك	(٢/٥)	فيها من قبل أحد أطراف النزاع الضريبي	(٣/٥)	الاستعانة بالمراجعة القضائية من قبل أحد أطراف النزاع أخرى (ا ذكرها من فضلك)	(٤/٥)		(٥/٥)
(٦)	ما وجهة نظركم في أن استخدام آليات المراجعة القضائية يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟									
(٧)	تتقسم ممارسات إدارة الأرباح إلى أسلوب تأثير على حقيقة إدارة الأرباح من خلال التأثير على المبيعات، التأثير على المصروفات الاختيارية، التأثير على الإنتاج	(١/٧)	أسلوب التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال تمهيد الدخل،	(٢/٧)	التغيرات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية،		التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في الوحدات المحاسبية.	أخرى (اذكرها من فضلك)		(٢/٧)
(٨)	تمثل أهم دوافع إدارة ممارسات إدارة الأرباح في: دوافع الكفاءة دوافع انتهازية الحوافز المادية والدوافع التعاقدية (عقود المديونية) تحقيق وفورات ضريبية مقابلة توقعات المحللين الماليين	(١/٨)	(٢/٨)	(٣/٨)	(٤/٨)	(٥/٨)	(٦/٨)			
(٩)	أخرى اذكرها من فضلك									
(٩)	يترتب على ممارسات إدارة الأرباح العديد من الآثار السلبية أهمها اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية التأثير السلبي على أداء الأسهم زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات انخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة أخرى (اذكرها من فضلك)	(١/٩)	(٢/٩)	(٣/٩)	(٤/٩)	(٥/٩)	(٦/٩)			

العلاقة بين آليات المراجعة القضائية وإدارة الأرباح وانعكاس ذلك على كفاءة عملية الفحص الضريبي – دراسة ميدانية

عبد كارم احمد الأشقر & د/ رانيا على محفيلي عمر

(١٠)	تتعدد أنماط ممارسات إدارة الأرباح والتي تدخل ضمن مجالات تطبيق آليات المراجعة القضائية والممثلة في: أنماط داخل إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويشمل المحاسبة المتحفظة المحاسبة المحايدة أنماط خارج إطار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والممثلة فيه المحاسبة المتحيزة، تقديم تقارير مالية احتيالية أخرى (ا ذكرها من فضلك)				
(٢/١٠)					
(٣/١٠)					
(١١)	هل كفاءة عملية الفحص الضريبي تؤثر على ممارسات إدارة الأرباح؟				
(١٢)	حتى تحقق كفاءة عملية الفحص الضريبي لا بد من توفر مجموعة من المقومات أهمها: المعرفة النظرية استخدام التطبيقات العملية للمحاسبة والممارسات العملية استخدام الوسائل الفنية المعتمدة على الفحص الضريبي أهمها (الملاحظة التدقيق المستندي الاستفسار التحليل الاحتساب المقارنة) أخرى (اذكرها من فضلك)				
(١/١٢)					
(٢/١٢)					
(٣/١٢)					
(٤/١٢)					
(١٣)	حتى يستطيع المراجع القضائي اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح لا بد من: التأكد من عدم وجود غش في السجلات المحاسبية الفحص المفصل للبيانات المالية وغير المالية يعد الشك المهني من آليات المراجعة القضائية التي يجب أن تتوفر في المراجع القضائي لأنها نقطة البداية لعمل المراجع والوصول إلى الأدلة التطبيقية وجود نظام سليم للفحص الضريبي داخل المنظومة الضريبية عدم إتباع الأساليب التقليدية في الفحص الضريبي يساعد تحديد المخاطر الناتجة عن الغش تقليل إجراءات الفحص الضريبي مما يؤدي إلى زيادة جودة أداء المراجع القضائي				
(١/١٣)					
(٢/١٣)					
(٣/١٣)					
(٤/١٣)					
(٥/١٣)					
(٦/١٣)					