



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

# نموذج مقترن لقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح (دراسة تجريبية)

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

## إعداد

**محمود حسن مصطفى مصطفى**

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

## إشراف

### الدكتور

**محمد حسن عبد المجيد**

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

### الأستاذ الدكتور

**محمد محمود عبد المجيد**

أستاذ المراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

٢٠٢٠ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا  
عَلِمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سورة البقرة : الآية ٣٢)

# رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

اسم الباحث / محمود حسن مصطفى مصطفى .

عنوان الرسالة / نموذج مقترن لقياس وتقدير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح – "دراسة تجريبية" .

الدرجة العلمية / دكتوراه الفلسفة في المحاسبة .

## لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

١- الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد "مشرفاً ورئيساً"

أستاذ المراجعة  
كلية التجارة – جامعة عين شمس

٢- الأستاذ الدكتور / عاطف محمد العوام "عضواً"

أستاذ المحاسبة المالية  
كلية التجارة – جامعة عين شمس  
نائب رئيس جامعة عين شمس الأسبق

٣- الأستاذ الدكتور / عبد الوهاب نصر على "عضواً"

أستاذ المراجعة  
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

تاريخ البحث / / ٢٠٢٠

الدراسات العليا

أجيزت الرسالة بتاريخ

٢٠٢٠ / /

موافقة مجلس الجامعة

٢٠٢٠ / /

موافقة مجلس الكلية

٢٠٢٠ / /

# إهدا

إلى زوجتي العزيزة ..... التي أكُنْ لها كل الحب والتقدير

إلى من لونوا حياتي واعطوها طعمًا ولو ناً جميلاً ، إلى القلوب الطاهرة والنفوس البريئة ، إلى رياحين حيّاتي ..... أولادي بارك الله فيهم

إلى ذلك الصرح العظيم الحبيب إلى النفس ..... كلية التجارة -

جامعة عين شمس

إلى تلك الكوكبة المستنيرة ..... أستاذتي ، أصدقاءي ، أقاربي ،

## عائلتي الحبية

ولكل من ساعدني ووقف بجانبي وقفه صدق وإخلاص لإنما هذا البحث ..... أقف له وقفه إجلال وامتنان وشكر.

## شکر و تقدیر

الحمد لله رب العالمين والصلوة والسلام على أشرف المرسلين المبعوث من الله هداية ورحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم أجمعين .

بعد حمد الله وشكره ، يتوجه الباحث بجزيل الشكر والتقدیر لكل من قدم له العون والمساندة في إنجاز هذا البحث .

ويخص الباحث بالشكر والتقدیر والعرفان بالجميل أستاذه الجليل الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد على كل ما قدمه للباحث من اهتمام بالغ وتشجيع كبير ووقت ثمين وعلم غزير ونصائح وتوجيهات مستمرة ورعاية ومساندة دائمة في كل مرحلة من مراحل البحث ولما نهجه نحو الباحث من منهج مميز في الإشراف رغم ما على سعادته من مهام عديدة ومسؤوليات جسام ، فجزاه الله خير الجزاء وزاده علمًا ومحبة وتمتعه بالصحة والعافية وجعله دائمًا عوناً لكل باحث .

كما يتقدم الباحث بالشكر الجليل والتقدیر الصادق إلى أستاذه الفاضل الدكتور / محمد حسن عبد المجيد لما قدمه للباحث من توجيهات وإرشادات في كل مرحلة من مراحل إعداد البحث ، ولما نهجه نحو الباحث من منهج مميز في الإشراف . فحفظه الله ذخراً للعلم وراعاه وجزاه خير الجزاء .

كما يسعد الباحث أن يتقدم بصادق شكره وتقديره إلى أستاذه الكريم الأستاذ الدكتور / عاطف محمد العوام لتفضله بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، دعاء إلى الله أن يكثر من أمثاله ، وأن يعيش للعلم نبراساً ولطالبيه معيناً .

كما يطيب للباحث أن يتوجه بوافر الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذه الفاضل الأستاذ الدكتور / عبد الوهاب نصر على لتفضله بقبوله الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة . فحفظه الله ذخراً للعلم وراعاه وجزاه خير الجزاء وزاده علمًا ومحبة .

كما يسعد الباحث تقديم الشكر إلى السادة أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة - جامعة عين شمس ، الذين نهل من فيض علمهم خلال سنوات الدراسة والبحث . جزأهم الله عنه خير الجزاء .

ولا يفت الباحث أن يتقدم بواهر الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذه الكريم الأستاذ الدكتور / محمد أحمد شاهين - رئيس قسم المحاسبة والمراجعة بالكلية لمساندته العلمية والمعنوية للباحث ، ودعمه المستمر وتذليله كافة العقبات التي واجهت الباحث أثناء إعداد البحث ، وحرصه الدائم للانتهاء منه ، فحفظه الله ذخراً للعلم وراعاه وجزاه خير الجزاء .

ذلك يتقدم الباحث بخالص الشكر لكل من تعاون معه أثناء إجراء الدراسة التجريبية . فجز آهم الله خير الجزاء .

وأخيراً، فعلى الرغم مما بذلته من جهد في هذا البحث إلا أنني لا أدعى أنه  
خلال من كل عيب ، فالكمال لله وحده وفوق كل ذي علم علیم . وأسائل الله التوفيق  
والهداية .

وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوْكِلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ،،،،

## الباحث

## المستخلص

محمود حسن مصطفى مصطفى ، «نموذج مقترن لقياس و تفسير دور الشك المنهي في كشف ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تجريبية» ، (دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة ، ٢٠٢٠ م) .

يهدف هذا البحث إلى قياس و تفسير دور الشك المنهي في كشف ممارسات إدارة الأرباح (المحاسبية / الحقيقة / إعادة التببيب) من خلال المنهج التجاري. ولقد اقترح الباحث نموذجاً لقياس و تفسير دور الشك المنهي في كشف ممارسات إدارة الأرباح باستخدام كل من الإدراك الأخلاقي لإدارة الأرباح كمتغير وسيط، وإدارة عملية المراجعة كمتغير تفاعلية. ولاختبار مدى صلاحية النموذج المقترن، تم إجراء دراسة تجريبية اعتماداً على عينة من مراقبى الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة، والجهاز المركزي للمحاسبات. وفي ضوء المعلومات التي أتاحتها اختبارات التحليل الإحصائي للدراسة التجريبية، تبين بشأن إدارة الأرباح المحاسبية: (١) أن تأثير الشك المنهي غير معنوي على القدرة على اكتشافها، (٢) يوجد تأثير إيجابي معنوي للإدراك الأخلاقي لها على القدرة على اكتشافها، (٣) إن الإدراك الأخلاقي لها لا يتوسط العلاقة بين الشك المنهي والقدرة على اكتشافها. بينما تبين بشأن إدارة الأرباح الحقيقة: (١) أن تأثير الشك المنهي إيجابي معنوي على القدرة على اكتشافها، (٢) يوجد تأثير إيجابي معنوي للشك المنهي على الإدراك الأخلاقي لها، (٣) يؤثر إدراكتها الأخلاقي إيجابياً و معنوياً على القدرة على اكتشافها، (٤) إن الإدراك الأخلاقي لها يتوسط العلاقة بين الشك المنهي والقدرة على اكتشافها. أما بشأن إدارة الأرباح من خلال إعادة التببيب فقد تبين: (١) أن تأثير الشك المنهي إيجابي معنوي على القدرة على اكتشافها، (٢) يؤثر الشك المنهي إيجابياً و معنوياً على الإدراك الأخلاقي لها، (٣) يوجد تأثير إيجابي معنوي لإدراكتها الأخلاقي على القدرة على اكتشافها، (٤) إن الإدراك الأخلاقي لها يتوسط العلاقة بين الشك المنهي والقدرة على اكتشافها. وأخيراً، فإن إدارة عملية المراجعة لا تؤثر تأثيراً معنوياً على القدرة تجاه اكتشاف إدارة الأرباح المحاسبية أو الحقيقة أو إعادة التببيب، كما أنها لا تؤثر معنوياً أيضاً عند استخدامها كمتغير تفاعلية مع شك الحال. بينما يوجد تأثير إيجابي معنوي لإصدار أحكام متشككة على أداء أفعال متشككة. وقد انتهت الدراسة التجريبية إلى نتيجة رئيسية تشير إلى صلاحية النموذج المقترن.

### المصطلحات الرئيسية :

الشك المنهي ، إدارة الأرباح ، الإدراك الأخلاقي ، إدارة عملية المراجعة ، التصريحات المضللة ، أخطاء التشتيت .

## محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
	إهداء .....
	شكر وتقدير .....
	مستخلص باللغة العربية .....
	<b>محتويات البحث .....</b>
أ / ١	الفه رس .....
أ / ٢	قائمة الجداول .....
أ / ٣	قائمة الأشكال .....
١	الفصل الأول : الإطار العام للبحث .....
١٧	الفصل الثاني : الإطار الفكري لممارسات إدارة الأرباح .....
٤٩	الفصل الثالث : الإطار المفاهيمي للشك المهني .....
١٠٧	الفصل الرابع : محددات دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح: نموذج مقترن .....
١٥١	الفصل الخامس : منهج الدراسة التجريبية وخصائص المشاركين فيها .....
١٩٩	الفصل السادس : نتائج الدراسة التجريبية .....
٢٦٧	الفصل السابع : ملخص البحث والنتائج والتوصيات .....
٢٨٧	قائمة المراجع .....
٣٢٥	<b>الملاحق .....</b> <b>الملخص باللغة الانجليزية .....</b>

## الفهرس

الصفحة	الموضوع
١	<b>الفصل الأول : الإطار العام للبحث .</b>
٣	- تمهيد .
٤	١/١ طبيعة المشكلة .
١١	٢/١ أهداف البحث .
١٢	٣/١ أهمية البحث .
١٤	٤/١ منهج البحث .
١٥	٥/١ حدود البحث .
١٦	٦/١ تنظيم البحث .
١٧	<b>الفصل الثاني : الإطار الفكري لممارسات إدارة الأرباح .</b>
١٩	- تمهيد .
٢٠	١/٢ المفاهيم الأساسية لإدارة الأرباح .
٢٩	٢/٢ البعد الأخلاقي لإدارة الأرباح ومسؤولية مراقب الحسابات .
٣٣	٣/٢ الأساليب التي تتبعها الإدارة لإخفاء إدارة الأرباح .
٤٠	٤/٢ أهمية اكتشاف إدارة الأرباح .
٤١	٥/٢ آليات اكتشاف إدارة الأرباح .
٤٧	٦/٢ الخلاصة .
٤٩	<b>الفصل الثالث : الإطار المفاهيمي للشك المهني .</b>
٥١	- تمهيد .
٥٢	١/٣ مفهوم الشك المهني .
٥٥	٢/٣ أهمية ممارسة الشك المهني .
٥٨	٣/٣ تصنيفات الشك المهني .
٦٣	٤/٣ مستويات الشك المهني .
٦٦	٥/٣ مصادر الشك المهني .
٦٨	٦/٣ مكونات الشك المهني .
٧٥	٧/٣ قياس مستوى الشك المهني .

## تابع الفهرس

الصفحة	الموضوع
٨٢	٨/٣ العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني .
٩١	٩/٣ المعوقات التي تحد من ممارسة الشك المهني .
٩٢	١٠/٣ آليات تحسين ممارسة الشك المهني .
٩٧	١١/٣ علاقة الشك المهني بمراحل عملية المراجعة .
٩٩	١٢/٣ الثقة في العميل وعلاقتها بالشك المهني .
١٠٥	١٣/٣ أثر ممارسة الشك المهني على كفاءة وفعالية المراجعة .
١٠٦	١٤/٣ الخلاصة .
الفصل الرابع : محددات دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح : نموذج مقترن .	
١٠٧	- تمهيد .
١٠٩	١/٤ استعراض الدراسات السابقة .
١١٠	٢/٤ تحليل وتقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث .
١٣٧	١/٢/٤ تحليل الدراسات السابقة .
١٣٨	٢/٢/٤ تقييم الدراسات السابقة .
١٣٩	٣/٢/٤ اشتقاق فروض البحث .
١٤٢	٣/٤ النموذج المقترن لقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح .
١٤٤	٤/٣/٤ المنهج الفكري لإعداد النموذج المقترن .
١٤٤	٤/٢/٤ وصف النموذج المقترن .
١٤٥	٤/٣/٤ اختبار النموذج المقترن .
١٤٩	الفصل الخامس: منهج الدراسة التجريبية وخصائص المشاركين فيها
١٥١	- تمهيد .
١٥٣	٥/١ منهج الدراسة التجريبية .
١٥٤	٥/١/١ توصيف الحالة محل الدراسة .
١٥٤	٥/١/٢ إعداد قائمة الاستقصاء .
١٦١	٥/١/٣ تحديد مقاييس الشك المهني .
١٧٢	

## تابع الفهرس

الصفحة	الموضوع
١٧٣	٤/١/٥ تحديد مقاييس الإدراك الأخلاقي لممارسات إدارة الأرباح .
١٧٤	٥/١/٥ تحديد مقاييس القدرة على كشف ممارسات إدارة الأرباح .
١٧٤	٦/١/٥ تحديد مقاييس إدارة عملية المراجعة .
١٧٥	٢/٥ مجتمع وعينة الدراسة التجريبية .
١٧٥	١/٢/٥ المنهج المطبق في اختيار المشاركين في الدراسة .
١٧٥	٢/٢/٥ وصف المؤسسات المشاركة في الدراسة .
١٧٦	٣/٢/٥ الإجراءات التي أتبعت في توزيع القوائم وجمع البيانات .
١٨٢	٣/٥ تجهيز وتحليل بيانات الدراسة التجريبية .
١٨٣	١/٣/٥ طبيعة بيانات الدراسة .
١٨٤	٢/٣/٥ منهج تحليل بيانات الدراسة .
١٨٧	٤/٥ الملامح الرئيسية لمراقبى الحسابات المشاركين في الدراسة التجريبية .
١٨٨	١/٤/٥ تبويب المشاركين في الدراسة حسب جهة عملهم .
١٨٨	٢/٤/٥ أحجام المكاتب التي يعمل بها المشاركون في الدراسة .
١٨٩	٣/٤/٥ تبويب المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم الدراسية .
١٩٠	٤/٤/٥ عدد سنوات مزاولة المشاركين في الدراسة لمهنة المراجعة منذ التخرج .
١٩١	٥/٤/٥ الوظائف التي يشغلها المشاركون وقت إجراء الدراسة ، ومدد خبرتهم في شغل هذه الوظائف .
١٩٣	٦/٤/٥ مدى اكتشاف المشاركين في الدراسة لتعريفات جوهرية ، ونوع التحريفات المكتشفة .

الصفحة	الموضوع
١٩٣	٧/٤/٥ الوقت المستغرق في استيفاء المرحلة الأولى من التجربة .
١٩٤	٨/٤/٥ الوقت المستغرق في استيفاء المرحلة الثانية من التجربة .
١٩٥	٩/٤/٥ الوقت المستغرق في استيفاء المرحلة الثالثة من التجربة .
١٩٦	١٠/٤/٥ إجمالي الوقت المستغرق لاستكمال التجربة .
١٩٧	١١/٤/٥ الملامح العامة لعينة الدراسة : خلاصة وملحوظات .
١٩٩	الفصل السادس : نتائج الدراسة التجريبية .
٢٠١	- تمهيد .
٢٠٢	١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترن .
٢٠٥	١/١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترن لقياس وتقدير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية باستخدام ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة كمتغير معدل (تفاعلي) .
٢١٦	٢/١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترن لقياس وتقدير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية باستخدام ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة كمتغير معدل (تفاعلي) .
٢٢٠	٣/١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترن لقياس وتقدير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح من خلال إعادة التبويب باستخدام ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة كمتغير معدل (تفاعلي) .
٢٣٥	٤/٤/٦ خلاصة اختبارات الفروض البحثية .
٢٥١	٥/٤/٦ خلاصة اختبارات الفروض البحثية .

## تابع الفهرس

الصفحة	الموضوع
٢٥٨	٣/٦ التحليلات الإضافية للدراسة التجريبية .
٢٦٧	الفصل السابع : ملخص البحث والنتائج والتوصيات .
٢٦٩	- تمهيد .
٢٧٠	١/٧ ملخص البحث .
٢٧٠	١/١/٧ مشكلة البحث .
٢٧٢	٢/١/٧ هدف البحث .
٢٧٢	٣/١/٧ المفاهيم الأساسية .
٢٧٧	٢/٧ نتائج البحث .
٢٨٤	٣/٧ توصيات البحث .
٢٨٥	٤/٧ الإضافة العلمية للبحث .
٢٨٦	٥/٧ الدراسات المستقبلية .
٢٨٧	قائمة المراجع .
٢٨٩	أولاً : المراجع العربية .
٢٩٣	ثانياً : المراجع الأجنبية .
٣٢٥	الملاحق .
٣٢٧	• ملحق رقم (١) : قائمة الاستقصاء الموزعة على عينة التصريحات المضللة .
٣٥٣	• ملحق رقم (٢) : قائمة الاستقصاء الموزعة على عينة التصريحات المضللة وأخطاء التشتت معاً .
٣٧٩	• ملحق رقم (٣) : الاختبار الثاني لتحديد مدى سهولة أو صعوبة اكتشاف كل من أخطاء التشتت وممارسات إدارة الأرباح التي تضمنتها الحالة الافتراضية محل الدراسة .
٣٨٣	• ملحق رقم (٤) : توصيف متغيرات الدراسة .
	الملخص باللغة الإنجليزية .

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٧٠	إطار الشك في المراجعة .	(١ / ٣)
٨٦	مكونات الخصائص الأربع وفقاً للحكم المتشكك والفعل المتشكك .	(٢ / ٣)
١٥٩	ممارسات إدارة الأرباح التي تضمنتها الحالة الافتراضية محل الدراسة .	(١ / ٥)
١٦٩	نتائج اختبار T-test لعينة واحدة لتحديد مدى سهولة اكتشاف أخطاء التشتت .	(٢ / ٥)
١٧٠	نتائج اختبار T-test لعينة واحدة لتحديد مدى صعوبة اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	(٣ / ٥)
١٧٦	التصنيف النوعي للمؤسسات التي شاركت في الدراسة . بيان بعدد قوائم الاستقصاء الموزعة على مؤسسات	(٤ / ٥)
١٧٧	المراجعة ، وعدد ونسبة الردود المقبولة . دلالة الفروق بين متوسطي إجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء مبكراً ، وإجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً بشأن جميع متغيرات الدراسة .	(٥ / ٥)
١٧٨	نسب اكتشاف المشاركين في الدراسة لممارسات إدارة الأرباح .	(٦ / ٥)
١٧٩	نسب اكتشاف المشاركين في الدراسة لأخطاء التشتت .	(٧ / ٥)
١٨٠	تحديد مدى وضوح وإدراك المشاركين في الدراسة للتصريح المضلل .	(٨ / ٥)
١٨٢	تصنيف مراقبى المكاتب فى ضوء الملامح الرئيسية المعبرة عن أحجام المكاتب التي يعملون بها .	(٩ / ٥)
١٨٩	تصنيف مفردات عينة الدراسة طبقاً لمؤهلاتهم الدراسية .	(١٠ / ٥)
١٨٩		(١١ / ٥)

## تابع قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١٢ / ٥)	تبسيب المراقبين المشاركون في الدراسة حسب عدد سنوات مزاولتهم لمهنة المراجعة منذ التخرج .	١٩٠
(١٣ / ٥)	تصنيف مفردات عينة الدراسة حسب مستوياتهم الوظيفية	١٩٢
(١٤ / ٥)	تصنيف مفردات عينة الدراسة طبقاً لمدد خبرتهم الوظائف التي يشغلونها وقت إجراء الدراسة .	١٩٢
(١٥ / ٥)	تصنيف مفردات عينة الدراسة طبقاً لمدى اكتشافهم لتحرifikات جوهرية .	١٩٣
(١٦ / ٥)	تصنيف مفردات المشاركون الذين اكتشفوا تحرifikات جوهرية حسب نوع التحرifikات المكتشفة .	١٩٣
(١٧ / ٥)	الوقت المستغرق في استيفاء المرحلة الأولى من التجربة.	١٩٤
(١٨ / ٥)	الوقت المستغرق في استيفاء المرحلة الثانية من التجربة.	١٩٥
(١٩ / ٥)	الوقت المستغرق في استيفاء المرحلة الثالثة من التجربة.	١٩٦
(٢٠ / ٥)	إجمالي الوقت المستغرق لاستكمال التجربة .	١٩٧
(١ / ٦)	اختبارات تقييم نموذج القياس ومعايير التحقق التي يتم الاستناد إليها .	٢٠٣
(٢ / ٦)	اختبارات تقييم النموذج الهيكلي ومعايير التتحقق التي يتم الاستناد إليها .	٢٠٤
(٣ / ٦)	نتائج اختبارات الثبات وصدق التقارب لتقييم نموذج القياس المقرر (المحاسبية) .	٢٠٥
(٤ / ٦)	نتائج صدق التمايز وفق معيار Fornell-Larcker لتقييم نموذج القياس المقرر (المحاسبية) .	٢٠٧
(٥ / ٦)	معاملات التحديد للمتغيرات الداخلية (المحاسبية) .	٢٠٨
(٦ / ٦)	نتائج الملاعنة التنبؤية باستخدام مؤشر Stone-Geisser (المحاسبية) .	٢٠٩
(٧ / ٦)	جودة توافق النموذج المقترن ككل (المحاسبية) .	٢١٠
(٨ / ٦)	نتائج اختبارات الفروض البحثية المتعلقة بقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية باستخدام إدارة عملية المراجعة كمتغير تفاعلي .	٢١١