



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

## **نموذج مقترح 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

عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سورة البقرة : الآية ٣٢)

# رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

أسم الباحث / محمود حسن مصطفى مصطفى .

عنوان الرسالة / نموذج مقترح لقياس وتفسير 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 علي " عضواً "

أستاذ المراجعة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

تاريخ البحث / / ٢٠

الدراسات العليا

ختم الإجازة

٢٠٢٠ / /

موافقة مجلس الجامعة

٢٠٢٠ / /

أجيزت الرسالة بتاريخ

٢٠٢٠ / /

موافقة مجلس الكلية

٢٠٢٠ / /

## إهداء

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

إلى من لونوا حياتي واعطوها طعماً ولوناً جميلين ، إلى القلوب الطاهرة

والنفوس البريئة ، إلى رياحين حياتي ..... أولادي بارك الله فيهم

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

جامعة عين شمس

إلى تلك الكوكبة المستنيرة ..... أساتذتي ، أصدقائي ، أقاربي ،

عائلتي الحبيبة

ولكل من ساعدني ووقف بجانبني وقفة صدق وإخلاص لإتمام هذا

البحث ..... أقف له وقفة إجلال وامتنان وشكر.

## ○ شكر وتقدير ○

الحمد لله رب العالمين والصلاة 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 والتقدير لكل من قدم له العون والمساندة في إنجاز هذا البحث .

ويخص الباحث بالشكر والتقدير 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 سيادته من مهام عديدة ومسئوليات جسام ، فجزاه الله خير الجزاء وزاده علماً ومحبة ومتعه بالصحة والعافية وجعله دائماً عوناً لكل باحث .

كما يتقدم الباحث بالشكر الجزيل والتقدير 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 نبزاً ولطالبيه معيناً .

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

ولا يفت الباحث أن يتقدم بوافر 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 .

كذلك يتقدم الباحث بخالص الشكر لكل من تعاون معه أثناء إجراء الدراسة التجريبية . فجزآهم الله خير الجزاء .

وأخيراً ، فعلى الرغم مما بذلته من جهد في هذا البحث إلا أنني لا أدعي أنه خلا من كل عيب ، فالكمال لله وحده وفوق كل ذي علم عليم . وأسأل الله التوفيق والهداية .

وما توفيقى إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب ،،،،،

**الباحث**

## ○ المستخلص ○

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

يهدف هذا البحث إلى قياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح (المحاسبية / الحقيقية / إعادة التبويب) من خلال المنهج التجريبي. ولقد اقترح الباحث نموذجاً لقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح باستخدام كل من الإدراك الأخلاقي لإدارة الأرباح كمتغير وسيط، وإدارة عملية المراجعة كمتغير تفاعلي. واختبار مدى صلاحية النموذج المقترح، تم إجراء دراسة تجريبية اعتماداً على عينة من مراقبي 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 المهني غير معنوي على القدرة على اكتشافها، (٢) يوجد تأثير إيجابي معنوي للإدراك الأخلاقي لها لا يتوسط العلاقة بين الشك المهني والقدرة على اكتشافها. بينما تبين بشأن إدارة الأرباح الحقيقية: (١) أن تأثير الشك المهني إيجابي معنوي على القدرة على اكتشافها، (٢) يوجد تأثير إيجابي معنوي للشك المهني على الإدراك الأخلاقي لها، (٣) يؤثر إدراكها الأخلاقي إيجابياً ومعنوياً على القدرة على اكتشافها، (٤) إن الإدراك الأخلاقي لها يتوسط العلاقة بين الشك المهني والقدرة على اكتشافها. أما بشأن إدارة الأرباح من خلال إعادة التبويب فقد تبين: (١) أن تأثير الشك المهني إيجابي معنوي على القدرة على اكتشافها، (٢) يؤثر الشك المهني إيجابياً ومعنوياً على الإدراك الأخلاقي لها، (٣) يوجد تأثير إيجابي معنوي لإدراكها الأخلاقي على القدرة على اكتشافها، (٤) إن الإدراك الأخلاقي لها يتوسط العلاقة بين الشك المهني والقدرة على اكتشافها. وأخيراً، فإن إدارة عملية المراجعة لا تؤثر تأثيراً معنوياً على القدرة تجاه اكتشاف إدارة الأرباح المحاسبية أو الحقيقية أو إعادة التبويب، كما أنها لا تؤثر معنوياً أيضاً عند استخدامها كمتغير تفاعلي مع شك الحالة. بينما يوجد تأثير إيجابي معنوي لإصدار أحكام متشككة على أداء أفعال متشككة. وقد انتهت الدراسة التجريبية إلى نتيجة رئيسية تشير إلى صلاحية النموذج المقترح.

### المصطلحات الرئيسية :

الشك المهني ، إدارة الأرباح ، الإدراك الأخلاقي ، إدارة عملية المراجعة ، التصريحات المضللة ، أخطاء التشثيت .

## محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
	إهداء .....
	شكر وتقدير .....
	مستخلص باللغة العربية .....
	محتويات البحث .....
أ / ١	الفهــــــــــــــــرس .....
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 .....
	الفصل الرابع : محددات دور الشك المهني في كشفت ممارسات إدارة الأرباح : نموذج مقترح .....
١٠٧	الفصل الخامس : منهج الدراسة التجريبية وخصائص المشاركين فيها .....
١٥١	الفصل السادس : نتائج الدراسة التجريبية .....
١٩٩	الفصل السابع : ملخص البحث والنتائج والتوصيات .....
٢٦٧	قائمة المراجع .....
٢٨٧	الملاحق .....
٣٢٥	الملخص باللغة الانجليزية .....



## 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 ومسئولية 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 .
	<b>الفصل الرابع : محددات دور الشك المهني في كشف ممارسات</b>
١٠٧	<b>إدارة الأرباح : نموذج مقترح .</b>
١٠٩	- تمهيد .
١١٠	١/٤ استعراض الدراسات السابقة .
١٣٧	٢/٤ تحليل وتقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث .
١٣٨	١/٢/٤ تحليل الدراسات السابقة .
١٣٩	٢/٢/٤ تقييم الدراسات السابقة .
١٤٢	٣/٢/٤ اشتقاق فروض البحث .
	٣/٤ النموذج المقترح لقياس وتفسير دور الشك المهني في
١٤٤	كشف ممارسات إدارة الأرباح .
١٤٤	١/٣/٤ المنهج الفكري لإعداد النموذج المقترح .
١٤٥	٢/٣/٤ وصف النموذج المقترح .
١٤٩	٣/٣/٤ اختبار النموذج المقترح .
١٥١	<b>الفصل الخامس: منهج الدراسة التجريبية وخصائص المشاركين فيها</b>
١٥٣	- تمهيد .
١٥٤	١/٥ منهج الدراسة التجريبية .
١٥٤	١/١/٥ توصيف الحالة محل الدراسة .
١٦١	٢/١/٥ إعداد قائمة الاستقصاء .
١٧٢	٣/١/٥ تحديد مقاييس الشك المهني .

## 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 أتبع 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 لمراقبي 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 لتحريفات جوهرية ، ونوع التحريفات المكتشفة .

## تابع الفهرس

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 وملاحظات .
١٩٩	الفصل السادس : نتائج الدراسة التجريبية .
٢٠١	- تمهيد .
٢٠٢	١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترح .
٢٠٥	١/١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترح لقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية باستخدام ممارسات العمل لإدارة عملية المراجعة كمتغير معدل (تفاعلي) .
٢٢٠	٢/١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترح لقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية باستخدام ممارسات العمل لإدارة عملية المراجعة كمتغير معدل (تفاعلي) .
٢٣٥	٣/١/٦ تقييم صلاحية النموذج المقترح لقياس وتفسير دور الشك المهني في كشف ممارسات إدارة الأرباح من خلال إعادة التوبيخ باستخدام ممارسات العمل لإدارة عملية المراجعة كمتغير معدل (تفاعلي) .
٢٥١	٢/٦ خلاصة اختبارات الفروض البحثية .

## تابع الفهرس

الصفحة	الموضوع
٢٥٨	٣/٦ التحليلات الإضافية للدراسة التجريبية .
٢٦٧	<b>الفصل السابع : ملخص البحث والنتائج والتوصيات .</b>
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	<b>قائمة المراجع .</b>
٢٨٩	أولاً : المراجع العربية .
٢٩٣	ثانياً : المراجع الأجنبية .
٣٢٥	<b>الملاحق .</b>
٣٢٧	• ملحق رقم (١) : قائمة الاستقصاء الموزعة على عينة التصريحات المضللة .
٣٥٣	• ملحق رقم (٢) : قائمة الاستقصاء الموزعة على عينة التصريحات المضللة وأخطاء التشتيت معاً .
٣٧٩	• ملحق رقم (٣) : الاختبار الثاني لتحديد مدى سهولة أو صعوبة اكتشاف كل من أخطاء التشتيت وممارسات إدارة الأرباح التي تضمنتها الحالة الافتراضية محل الدراسة .
٣٨٣	• ملحق رقم (٤) : توصيف متغيرات الدراسة .
	<b>الملخص باللغة الانجليزية .</b>

## 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 التشتيت .	(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 .	(٤ / ٥)
١٧٧	بيان بعدد قوائم الاستقصاء الموزعة على مؤسسات المراجعة ، وعدد ونسبة الردود المقبولة .	(٥ / ٥)
١٧٨	دلالة الفروق بين متوسطي إجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء مبكراً ، وإجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً بشأن جميع متغيرات الدراسة .	(٦ / ٥)
١٧٩	نسب اكتشاف المشاركين في الدراسة لممارسات إدارة الأرباح .	(٧ / ٥)
١٨٠	نسب اكتشاف المشاركين في الدراسة لأخطاء التشتيت .	(٨ / ٥)
١٨٢	تحديد مدى وضوح وإدراك المشاركين في الدراسة للتصريح المضلل .	(٩ / ٥)
١٨٩	تصنيف مراقبي المكاتب في ضوء الملامح الرئيسية المعبرة عن أحجام المكاتب التي يعملون بها .	(١٠ / ٥)
١٨٩	تصنيف مفردات عينة الدراسة طبقاً لمؤهلاتهم الدراسية .	(١١ / ٥)

## تابع قائمة الجداول

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