

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

علاقة جودة التدبير الإداري بالموعة اذاعة الشرباع  
( دراسة تطبيقية على مستشفى كاش الموجهة من بورصة فداطية)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه  
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو  
بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

## DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب: حسن علي حسن طباشير

Signature:

التوقيع: حسن علي حسن

Date:

التاريخ: 2014/04/20



الجامعة الإسلامية- غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

## علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح

(دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)

إعداد الطالب

حسن علي حسن المباشر

إشراف الدكتور

ماهر موسى حامد درغام

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1435هـ - 2014م



## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ حسن علي حسن المباشر لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

### علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الثلاثاء 24 ربيع الآخر 1435 هـ، الموافق 2014/03/25 الساعة الحادية عشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً ورئيساً	د. ماهر موسى درغام
.....	مناقشاً داخلياً	أ.د. حمدي شحادة زعرب
.....	مناقشاً خارجياً	د. نضال فريد عبدالله

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

.....  
.....  
.....  
أ.د. فؤاد علي العاجز



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قُلِ اللَّهُمَّ مَالِكَ الْمَلِكِ تُؤْتِي الْمَلِكَ مِنْ تَشَاءُ وَتَنْزِعُ

الْمَلِكَ مِنْ تَشَاءُ وَتُعِزُّ مَنْ تَشَاءُ وَتُذِلُّ مَنْ تَشَاءُ

بِيَدِكَ الْخَيْرُ إِنَّكَ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ ﴿

آل عمران 26

## المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وبيان نوع العلاقة بين كل عامل من هذه العوامل وإدارة الأرباح، وتحديد أي هذه العوامل هو الأكثر تأثيراً في الحد من إدارة الأرباح، ومن ثم الخروج بتوصيات تدفع باتجاه تعزيز جودة التدقيق الداخلي بما يضمن أكبر قدر من الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وقد تم استخدام خمسة عوامل لجودة التدقيق الداخلي (المتغير المستقل) وهي المؤهلات العلمية والعملية والتدريب والاستقلالية والموضوعية ونطاق عمل التدقيق الداخلي وحجم قسم التدقيق الداخلي، في حين تم استخدام نسبة ميلر لقياس مدى ممارسة إدارة الأرباح (المتغير التابع).

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واعتمد على أسلوب الحصر الشامل؛ نظراً لقلّة عدد أفراد مجتمع الدراسة والمكون من (49) شركة، واعتمدت الدراسة على استبانة صممت لخدمة أهدافها، وتم توزيع (49) استبانة على مدراء دوائر ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي في جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتم استرداد (30) استبانة نظراً لأن كثيراً من الشركات رفضت تعبئة الاستبانة متعلقة بحساسية الموضوع، قد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمارس إدارة الأرباح.
2. تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بالجودة.
3. لا يوجد علاقة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات محل الدراسة.
4. يوجد علاقة عكسية بين حجم قسم التدقيق الداخلي وبين إدارة الأرباح، وهو المتغير الوحيد الذي يؤثر في الحد من إدارة الأرباح.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار في دعم وظيفة التدقيق الداخلي ورفدها بالكادر البشري المؤهل علمياً وعملياً، وضرورة ترشيد الشركات من استخدام ممارسات إدارة الأرباح لما لها من آثار خطيرة على التنمية الاقتصادية، وأوصت الدراسة أيضاً بالعمل على تكثيف البحث ودراسة أدوات وعوامل أخرى غير التدقيق الداخلي من داخل الشركة تساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## Abstract

This study aimed to identify the factors associated with internal audit quality in companies listed on the Stock Exchange of Palestine, and the statement of the type of relationship between all of these factors and between earnings management, and to determine which of these factors is most influential in the reduction of earnings management, and then come up with recommendations push enhance the quality of internal audit to ensure maximum reduction of earnings management practices in companies listed on the Palestine Stock Exchange, the study has been using five factors for the quality of internal audit (the independent variable) are: scientific and practical qualifications, training, independence and objectivity, scope of work of the internal audit and the size of the internal audit department, in while Miller ratio has been used to measure the extent practice of earnings management ( the dependent variable )

For fulfilling the study objectives it has been used descriptive analytical approach and relied on the method of complete enumeration; Due to the small number of members of the study population, consisting of (49) companies, and the study relied on a questionnaire designed to serve their goals, and (49) forms were handed out for the managers of departments and heads of departments of internal audit in all companies listed on the Palestine Exchange, only (30) questionnaire was recovered because many companies refused to fill in the questionnaire, citing the sensitivity of the subject.

The study main findings including:

1. All companies listed on the Palestine Exchange practicing earnings management.
2. The internal audit function in companies listed on the Stock Exchange Palestine has quality.
3. There is no relationship between internal audit quality and the reduction of earnings management in the companies under study.
4. There is an inverse relationship between the size of the internal audit department and between earnings management, which is the only variable that affects the reduction of earnings management.

The study suggested a number of recommendations including, Firstly need to continue to support the internal audit function and supply with qualified human resources, Secondly need to rationalize earnings management practices because of its serious impact on economic development, Finally need for working to intensify research and study more tools, and other factors not the internal audit, within the company's help in reducing earnings management practices.

## إهداء

إلى روحه الطاهرة الخالدة أخي الشهيد عاهد  
إلى روعي التي رحلت، من لا يكتمل برحيله أي جناح قد أجنحه

جدني أبو علي رحمه الله

إلى معنى كل شيء جميل في الحياة أمي

إلى رمز العطاء بلا حدود أبي

إلى تاج الرأس جدتي

إلى ملح الحياة وروقتها أخوتي وأخواتي

إلى كل رجالها ونسائها عائلة المباش

إلى الحق الذي يأبى النسيان فلسطين

إلى كيانها والمدرسين والزملاء الجامعة الإسلامية

إلى كل من أحبني وأحببته، وكل من علمني حرفاً

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد

الباحث / حسن علمي حسن المباش

## شكر وتقدير

الشكر والحمد أولاً وأخيراً لله عز وجل واهب كل شيء الذي لا تتم الصالحات إلا بحمده، والصلاة والسلام على سيدنا محمد -صلى الله عليه وسلم- معلم البشرية الخير. ثم الشكر والعرفان بعد الله عز وجل إلى أستاذي الفاضل الدكتور ماهر موسى درغام لتفضله بالإشراف على هذا البحث وتوجيهاته التي كان لها الأثر الكبير على في إنجاز هذا البحث وإخراجه إلى حيز النور.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان لأساتذتي في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية لما قدموه من دعم ومساندة، كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لكل من أ.د. حمدي شحدة زعرب مناقشاً داخلياً و د. نضال فريد عبد الله مناقشاً خارجياً لتكريمهما بمناقشة هذا البحث، وعلى ما قدموه من نصح وإرشاد الذي كان له عظيم الأثر في تصويب مسار البحث فجزاهم الله خير الجزاء.

كما لا أنسى أن أشكر جميع الذين حكموا الاستبانة لتظهر بشكلها النهائي المعتمد، وأشكر كل من قدم أية معلومة أو نصيحة أو أي إرشاد ذو أثر كبير أو صغير على إثراء البحث.

وختاماً فإن التوفيق كله من الله فإن أصبت فمن الله وحده، وإن أخطأت أو زللت فطبيعة النفس البشرية هي التقصير والنسيان.

أسأل الله العلي القدير أن يعلمنا ما ينفعنا وأن ينفعنا بما علمنا وأن يزدنا علماً

الباحث

حسن علي حسن المباشر



## فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
آية قرآنية.....	أ
الملخص.....	ب
Abstract.....	ت
إهداء.....	ث
شكر وتقدير.....	ج
فهرس المحتويات.....	ح
قائمة الجداول.....	ذ
قائمة الاختصارات.....	ز
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
0.1 مقدمة.....	1
1.1 مشكلة الدراسة.....	2
2.1 أهمية الدراسة.....	3
3.1 أهداف الدراسة.....	3
4.1 متغيرات الدراسة.....	4
5.1 نموذج الدراسة.....	4
6.1 فرضيات الدراسة.....	5
7.1 الدراسات السابقة.....	6
1.7.1 الدراسات العربية.....	6
2.7.1 الدراسات الأجنبية.....	10
التعليق على الدراسات السابقة.....	15
<b>الفصل الثاني: جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح</b>	
مقدمة.....	16
<b>المبحث الأول: جودة التدقيق الداخلي</b>	
17.....	17
18.....	18

19	0.1.2 تمهيد
19	1.1.2 تعريف التدقيق الداخلي
20	2.1.2 جودة التدقيق الداخلي
22	3.1.2 وظائف التدقيق الداخلي
24	4.1.2 أهداف التدقيق الداخلي
26	5.1.2 نطاق التدقيق الداخلي
27	6.1.2 الاستقلالية والموضوعية
29	7.1.2 معايير التدقيق الداخلي
29	1.7.1.2 معايير السمات
30	2.7.1.2 معايير الأداء
33	8.1.2 قواعد السلوك المهني
<b>35</b>	<b>المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح</b>
36	0.2.2 تمهيد
36	1.2.2 تعريف إدارة الأرباح
39	2.2.2 أهداف إدارة الأرباح
40	3.2.2 دوافع إدارة الأرباح
44	4.2.2 أساليب إدارة الأرباح
48	5.2.2 نتائج إدارة الأرباح
49	6.2.2 أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد إدارة الأرباح
<b>52</b>	<b>الفصل الثالث: منهجية الدراسة</b>
53	0.3 تمهيد
53	1.3 منهج الدراسة
53	2.3 مجتمع الدراسة
54	3.3 عينة الدراسة
54	4.3 أداة الدراسة
55	5.3 صدق الاستبانة

61	6.3 ثبات الاستبانة.....
62	7.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة .....
<b>64</b>	<b>الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.....</b>
65	0.4 تمهيد .....
65	1.4 عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية .....
68	2.4 عرض لخصائص عينة الدراسة وفق بيانات عن الشركة.....
70	3.4 تحليل جودة التدقيق الداخلي .....
81	4.4 مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين .....
85	5.4 اختبار الفرضيات .....
<b>90</b>	<b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات .....</b>
91	1.5 النتائج .....
92	2.5 التوصيات: .....
92	3.5 الدراسات المقترحة: .....
<b>93</b>	<b>المراجع .....</b>
94	أولاً: المراجع العربية .....
98	ثانياً: المراجع الأجنبية .....
<b>101</b>	<b>الملاحق .....</b>
102	ملحق رقم (1) استبانة الدراسة .....
107	ملحق رقم (2) قائمة المحكمين .....

## قائمة الجداول

الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
56	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "المؤهلات العلمية والعملية" والدرجة الكلية للمجال	1
57	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التدريب" والدرجة الكلية للمجال	2
58	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاستقلالية والموضوعية" والدرجة الكلية للمجال	3
59	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "نطاق عمل التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال	4
60	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "حجم قسم التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال	5
61	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	6
62	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	7
63	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	8
65	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	9
66	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	10
66	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص	11
67	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	12
67	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب	13
68	توزيع عينة الدراسة حسب الدورات التدريبية التي حصل عليها المستجيب عليها في مجال التدقيق	14
68	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي	15
69	توزيع عينة الدراسة حسب تبعية التدقيق الداخلي تنظيمياً	16
69	توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي	17

الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
70	توزيع عينة الدراسة حسب نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة	18
71	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة	19
72	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "المؤهلات العلمية والعملية"	20
74	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "التدريب"	21
76	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الاستقلالية والموضوعية"	22
78	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "نطاق عمل التدقيق الداخلي"	23
80	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "حجم قسم التدقيق الداخلي"	24
82	نتائج قياس مدى ممارسة الشركات للإدارة الأرباح	25
85	معامل الارتباط بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين	26
86	معامل الارتباط بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين	27
87	معامل الارتباط بين تدريب المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين	28
87	معامل الارتباط بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح	29
88	معامل الارتباط بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح	30
89	معامل الارتباط بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح	31

## قائمة الاختصارات

المعنى باللغة العربية	المدلول	الاختصار
معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors	IIA
وظيفة التدقيق الداخلي	Internal Audit Function	IFA
مدقق داخلي معتمد	Certified Internal Auditor	CIA
محاسب قانوني معتمد	Certified Public Accountant	CPA
محاسب قانوني بريطاني معتمد	Association of Chartered Certified Accountants	ACCA
محاسب عربي مهني معتمد	Arab Society of Certified Accountants	ACPA
محاسب إداري معتمد	Certified Management Accountant	CMA
معايير تدقيق القوائم المالية	Statements on Auditing Standards	SAS
معايير الإبلاغ المالي	International Financial Report Standard	IFRS

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

0.1 مقدمة

1.1 مشكلة الدراسة

2.1 أهمية الدراسة

3.1 أهداف الدراسة

4.1 متغيرات الدراسة

5.1 نموذج الدراسة

6.1 فرضيات الدراسة

7.1 الدراسات السابقة

1.7.1 الدراسات العربية

2.7.1 الدراسات الأجنبية

## 0.1 مقدمة:

أدت الفضائح المحاسبية في الآونة الأخيرة كانهيار شركة Enron للطاقة، وشركة Arthur Anderson لتدقيق الحسابات، والاختلاسات الكبيرة في شركة WorldCom للاتصالات وشركة Parmalate الأوروبية للأغذية إلى ما يشبه الثورة في عالم المحاسبة أدت إلى ظهور كتلة من الأدب الجديد تركز على نوعية الأرباح وظاهرة إدارة الأرباح (Earning Management) (Laux, 2003: 73)، وعرف (6: 1999: Healy and Wahlen) إدارة الأرباح على أنها عملية تحدث عندما يلجأ المدراء إلى التقدير في نتائج المعاملات المالية وإعداد التقارير المالية من أجل التغيير في القوائم المالية، وذلك إما لتضليل الأطراف ذات العلاقة بخصوص الأداء الاقتصادي للشركة، أو للتأثير على نتائج التعاقدات التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية.

وقد أوعز البعض أسباب الفضائح المالية والانهيارات المتلاحقة إلى ضعف السياسات المحاسبية والتي تمكن المتلاعبون -الذين تسببوا بالانهيارات- من استغلالها؛ مما تسبب بعواقب لم يكن بالإمكان إصلاح آثارها وبالتالي انعكست على الاقتصاد العالمي (القشي، 2005: 98). وقد واجهت الشركات هذه التغييرات لا سيما في ظل هذه الأزمات والتعقيدات الاقتصادية، بجملة من التطويرات والتغييرات التنظيمية، والتي بدورها وسعت فرص وظيفة التدقيق الداخلي في دعم الإدارة وتقديم الخدمات للدوائر الأخرى في الشركة ورفع التقارير مباشرة إلى لجنة التدقيق، وهذه الفرص زادت من التحديات المستقبلية للمدققين الداخليين (Hass, et. al., 2006: 835).

وعلى الرغم من أن النموذج الخاص بحوكمة الشركات الذي أعده معهد المدققين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors اعتبر وظيفة التدقيق الداخلي Internal Audit Function (IAF) الفعالة واحدة من أربع ركائز لحوكمة الشركات، جنباً إلى جنب مع لجنة التدقيق في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ومدقق الحسابات الخارجي؛ إلا أن القليل من الأبحاث درست تأثير التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية للشركات، علاوة على أن المدققين الداخليين يقومون بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات داخل الشركات بما في ذلك مراجعة السجلات المالية والعمليات (Prawitt et. al., 2009: 1256).

وبالتالي يمكن القول بأن هناك أسباب تدعو للاعتقاد بوجود علاقة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح؛ وعليه تسعى هذه الدراسة إلى بيان إن كان التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين يتصف بالجودة أو لا، ومن ثم الوقوف على أثر هذه الجودة في إدارة الأرباح، وبيان أي عناصر هذه الجودة هو الأكثر تأثيراً في الحد من إدارة الأرباح.



## 1.1 مشكلة الدراسة:

تعد إدارة الأرباح من الأساليب الإدارية المستخدمة في تضليل مستخدمي القوائم المالية التي تعتبر مصدراً أساسياً في عملية اتخاذ القرارات، وتستطيع الإدارة أن تتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات إدارة الأرباح أو (المحاسبة الإبداعية) Creative Accounting وذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي (مطر والحلبي، 2009: 3).

ويرى (Prawitt, et al., 2009) أنه على الرغم من وجود قليل من الأدلة؛ إلا أنه توجد أسباب كافية للاعتقاد بأن التدقيق الداخلي يلعب دوراً مهماً في تحديد جودة التقارير المالية، وبالتالي يمكن أن يتولد اعتقاد بوجود علاقة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، وعليه يمكن القول بأن مشكلة الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيس التالي:

**ما العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟**

**ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:**

1. هل توجد علاقة بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
2. هل توجد علاقة بين تدريب المدققين الداخليين خلال العام والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
3. هل توجد علاقة بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
4. هل توجد علاقة بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
5. هل توجد علاقة بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

## 2.1 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية جودة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري واكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، كما أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي كانت العنصر الرئيس في اكتشاف الفضيحة المالية في شركة Enron للطاقة (Arens, et. al., 2012: 3)، كما

يضيف على الدراسة أهمية إضافية كونها تتناول أيضاً موضوع إدارة الأرباح وتبحث في أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد والتقليل منها في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. ومما يزيد من أهمية الدراسة كونها تبحث في أثر كل عامل (على حدة) من العوامل المحددة لجودة التدقيق الداخلي على الحد من إدارة الأرباح، لتبين أيّ من هذه العوامل هو الأكثر كفاءة وفعالية في أثره على إدارة الأرباح، وبالتالي فإن الدراسة سوف تخرج بتوصيات واضحة لإدارات التدقيق الداخلي تساعد في تحديد أي العوامل يجب التركيز عليه أكثر في سبيل زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح، كما أن عينة الدراسة هو جميع مدرء التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتي تمثل جزءاً كبيراً من عصب الاقتصاد الفلسطيني ومكوناً أصيلاً فيه.

### 3.1 أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى دراسة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والحد من إدارة الأرباح، وينبثق عنه عدة أهداف هي:
1. توضيح مدى ممارسة إدارات الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لإدارة الأرباح.
  2. تحليل العناصر المرتبطة بجودة التدقيق الداخلي في الشركات.
  3. بيان نوع العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح وأي من عناصره هو الأكثر تأثيراً في الحد من إدارة الأرباح.
  4. الخروج بتوصيات تدفع باتجاه تعزيز جودة التدقيق الداخلي بما يضمن أكبر قدر من الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

### 4.1 متغيرات الدراسة:

• المتغير التابع: إدارة الأرباح.

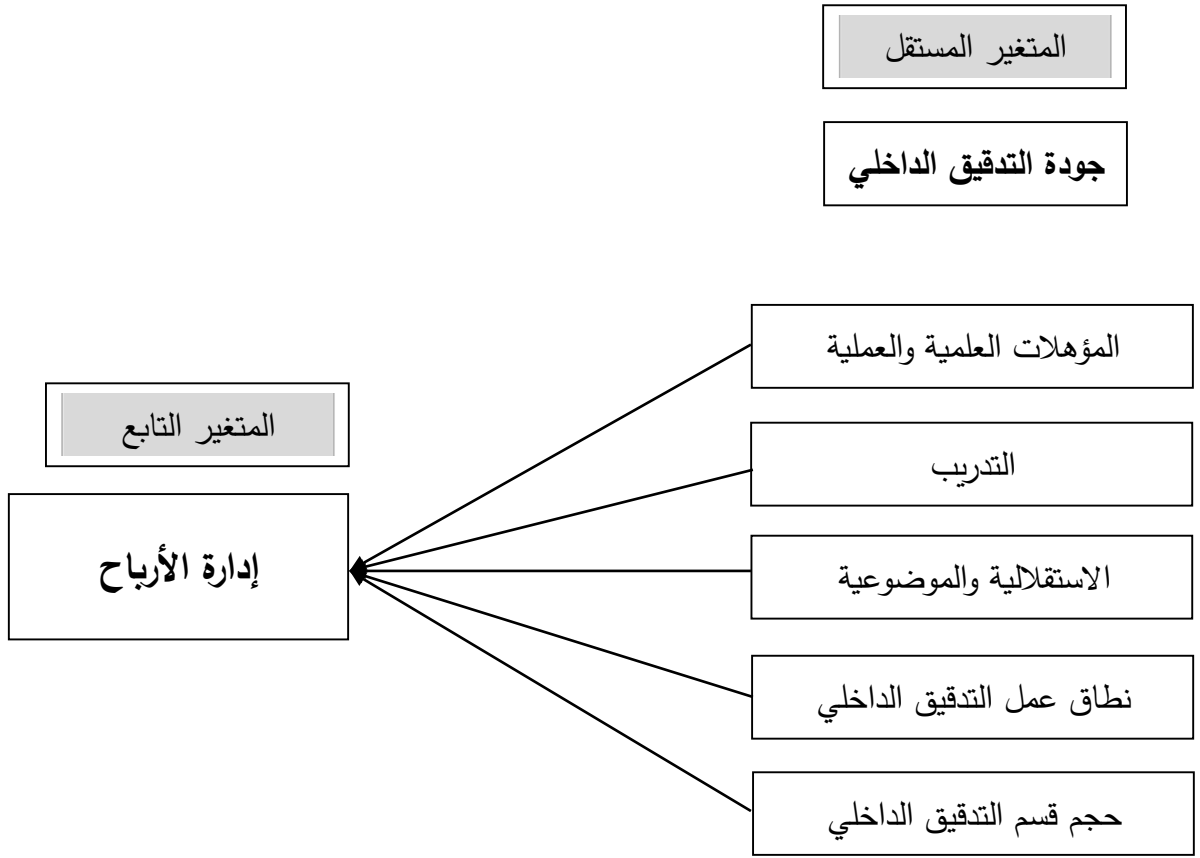
• المتغيرات المستقلة:

المتغير المستقل الرئيس هو جودة التدقيق الداخلي، ووفقاً لما حددته المعايير والتوصيات المهنية، وبناءً على ما جاء في (Prawitt, et. al., 2009) والذي اعتمد في تحديده لعناصر جودة أنشطة التدقيق الداخلي على المعيار رقم 65 من معايير تدقيق القوائم المالية Statements on Auditing Standards 65 (SAS No. 65) وهو المعيار الذي يستخدمه المدقق الخارجي لتحديد مدى توافر عناصر الجودة في أنشطة التدقيق الداخلي، فإن عناصر جودة أنشطة التدقيق الداخلي (المتغيرات المستقلة) كما يلي:

1. المؤهلات العلمية والعملية.

2. التدريب.
3. الاستقلالية والموضوعية.
4. نطاق عمل التدقيق الداخلي.
5. حجم قسم التدقيق الداخلي.

### 5.1 نموذج الدراسة:



المصدر/ من إعداد الباحث

## 6.1 فرضيات الدراسة:

بقصد الإجابة على أسئلة الدراسة المطروحة في مشكلتها، فقد صيغت الفرضيات الآتية:  
الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين تدريب المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

## 7.1 الدراسات السابقة:

### 1.7.1 الدراسات العربية:

1. دراسة (الداعور، 2013) بعنوان: "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الأربعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، واشتملت عينة الدراسة على ثمان وحدات اقتصادية موجودة في قطاع غزة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الوحدات الاقتصادية تطبق بطاقة الأداء المتوازن بنسب متفاوتة، كما بينت كذلك أن الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تمارس إدارة الأرباح، وأظهرت الدراسة أنه توجد علاقة عكسية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وبين الحد من إدارة الأرباح.

وقد أوصت الدراسة بضرورة حث جميع الوحدات الاقتصادية على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الأربعة لما لها من أهمية في الحد من إدارة الأرباح، كما أوصت الدراسة أيضاً ببحث هذه الوحدات على الحد من ممارسات إدارة الأرباح"

## 2. دراسة (السرطاوي وآخرون، 2013) بعنوان: "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان التدقيق الواردة بنصوص القوانين والتشريعات الأردنية، وتحديد مدى قدرة لجان التدقيق في الحد من قيام الشركات بإدارة أرباحها، وقد استخلصت خصائص لجان التدقيق من القوانين والتشريعات الأردنية ذات العلاقة وتم دراسة أثر هذه الخصائص على إدارة الأرباح على مجموعة من (50) شركة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية خلال الست سنوات السابقة للفترة (2001-2006).

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة الصناعية تلتزم بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان التدقيق كما وردت في التشريعات الأردنية، كما توصلت الدراسة إلى أن استقلالية أعضاء لجان التدقيق هي فقط التي تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، بينما نسبة ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم في الشركة يؤثر في زيادة إدارة الأرباح.

وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز التشريعات الأردنية الخاصة بخصائص لجان التدقيق بمجموعة من الشروط لزيادة فعاليتها في الحد من إدارة الأرباح، وتقليص ملكية أعضاء لجان التدقيق في أسهم الشركة، مع ضرورة دعم استقلال لجنة التدقيق من خلال زيادة الأعضاء غير التنفيذيين فيها.

## 3. دراسة (شاهين، 2011) بعنوان: "إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية: دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية".

هدفت الدراسة إلى البحث عن ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المصرفية والمخاطر التي تنطوي عليها من خلال التعرف على طبيعة تلك العمليات ومؤشراتها والأساليب المتبعة في ممارستها والآثار المترتبة عليها ومدى ممارسة الإدارة المصرفية لها في المصارف الوطنية العاملة في فلسطين. وأظهرت الدراسة قيام إدارات المصارف في فلسطين بممارسة إدارة الأرباح بدرجة كبيرة خلال سنوات الدراسة 2005-2009 وأن هناك تفاوت في تركيزها ومدتها بين تلك المصارف، وأشارت الدراسة إلى خطورة هذه الظاهرة على الأداء المصرفي ومصادقية التقارير المالية المنشورة وافتقارها لخصائص الجودة مما يؤثر على قرار مستخدمي تلك التقارير.

وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل قواعد الحوكمة المصرفية، وزيادة فاعلية التنظيم المهني لمهنة المحاسبة، والتأكيد على الدور الرقابي للسلطة النقدية للحد من الآثار السلبية لتلك الظاهرة.

#### 4. دراسة (أبو جراد، 2011) بعنوان: "علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين، وشملت عينة الدراسة (59) مدققاً مزاولاً للمهنة لقياس جودة التدقيق الخارجي، فيما أستخدم نموذج جونز المعدل (1995) لحساب إدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين والبالغ عددها (6) مصارف.

وخلصت الدراسة إلى أن المصارف الفلسطينية تمارس إدارة الأرباح، وأظهرت أن هناك علاقة موجبة بين إدارة الأرباح والخبرة المدقق العملية واستقلاليتها وحجم مكتب التدقيق، كما أثبتت وجود علاقة سالبة بين إدارة الأرباح والتأهيل العلمي للمدقق، ودرجة احتفاظ المكتب بالعميل ودرجة منافسته مع المكاتب الأخرى.

وقد أوصت الدراسة بتوفير بيئة تدقيق ذات جودة عالية تعمل على الحد من الممارسات غير المرغوب فيها، مع توعية مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين بخطورة هذه الممارسات، وأوصت بمطالبة المصارف الفلسطينية بمزيد من الاهتمام بالإفصاح الكامل والشفافية والعرض في القوائم المالية المنشورة، وضرورة توعية مكاتب التدقيق بأهمية الالتزام بمعايير رقابة الجودة.

#### 5. دراسة (المدلل، 2010) بعنوان: "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين.

وخلصت الدراسة إلى أن وحدات التدقيق في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء الإداري والمالي والمساهمة في دعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة لوجود علاقة كبيرة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة.

وأوصت الدراسة بضرورة توفير الموارد المالية والبشرية الكافية لوحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وضرورة عقد الدورات التدريبية للمدققين الداخليين بهدف اكسابهم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، كما أوصت الدراسة بضرورة فصل قسم التدقيق الداخلي عن الدائرة المالية (في الشركات التي لا زال التدقيق الداخلي فيها يتبع الدائرة المالية) وجعل تبعيته للإدارة العليا أو لجنة التدقيق.

**6. دراسة (الداعور، وعابد، 2009) بعنوان: "أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية".**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تأثير تبني الإدارة لاستراتيجية إدارة المكاسب على أسعار الأسهم المتداولة في بورصة فلسطين، واختيرت جميع الوحدات الاقتصادية التي تُتداول أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية في الفترة بين 2004-2006م كعينة للدراسة، وقسمت هذه الوحدات قسمين أحدهما شمل الوحدات التي ارتفعت أسعار أسهمها عن سعر الإصدار والقسم الآخر شمل التي انخفض سعر السهم لها عن سعر إصداره.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني الإدارة لاستراتيجية إدارة المكاسب له تأثير على أسعار الأسهم، حيث وجدت الدراسة علاقة بين صافي أرباح الوحدة الاقتصادية والعائد على حقوق الملكية وبين أسعار الأسهم المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية. كما أن إدارة الوحدات الاقتصادية قد تلجأ إلى استراتيجية إدارة المكاسب بإتباع سياسات محاسبية لها تأثير على استقرار الدخل وذلك للعديد من الدوافع التي أهمها مصلحة الإدارة، بالإضافة إلى دوافع المصالح الضريبية وتقادي التكاليف السياسية وتكاليف عقود الدين.

وقد أوصت الدراسة بضرورة مراعاة الإفصاح وتبني استراتيجية واضحة لدى الشركات في إدارة المكاسب لغرض تحقيق الاستقرار لأسعار الأسهم بصورة شفافة في السوق المالي.

**7. دراسة (مبارك، 2009) بعنوان: "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة أنشطة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية بهدف اختبار ما إذا كان لجودة أنشطة التدقيق الداخلي تأثير عكسي على ممارسات إدارة الأرباح، واستخدمت الدراسة إدارة الأرباح كمتغير تابع وتم استخدام نموذج ميلر لقياس هذا المتغير في هذه العلاقة، بينما المتغير المستقل هو جودة أنشطة التدقيق الداخلي وقد عبرت عنه الدراسة باستخدام إحدى عشر متغيراً هي: المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والتدريب والخبرة، وحجم قسم المراجعة الداخلي، وحجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية، ووجود دليل للمراجعة الداخلية، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، كما توصلت إلى أن حجم عمل التدقيق الداخلي

المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له علاقة عكسية ذات تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث التي تتناول ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية لمعرفة كيفية تطبيق ممارسات إدارة الأرباح في البيئة السعودية بالمقارنة مع البيئات الاقتصادية الأخرى في الدول المتقدمة، وهل تصلح نماذج كشف إدارة الأرباح المطبقة في الدول المتقدمة للبيئة السعودية، وما هي النماذج الأكثر تناسباً مع الشركات السعودية.

#### 8. دراسة (عيسى، 2008 أ) بعنوان: "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر: مع دراسة تطبيقية".

عمدت الدراسة إلى مناقشة العوامل المحددة لوظيفة التدقيق الداخلي والمتمثلة في أهلية المدققين الداخليين ومستوى الخبرة المهنية والتدريب والتأهيل والتي تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

وتوصلت الدراسة إلى أن الزيادة في موضوعية المدققين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلالية لديهم وتحسين جودة أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي من خلال وجود خطة ملائمة للتدقيق الداخلي، وبذل المدققين الداخليين للعناية المهنية اللازمة، ودعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي بالموارد اللازمة تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وفحص الجودة؛ كلها تؤدي إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

وأوصت الدراسة بتفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المصرية، وضمان توافر العوامل التي تحقق جودة أداء عمل التدقيق الداخلي، كما أوصت كذلك بضرورة فحص جودة وظيفة التدقيق الداخلي بمعرفة أطراف خارجية.

### 2.7.1 الدراسات الأجنبية:

#### 1. دراسة (Beaudoin, et. al., 2012)، بعنوان:

"Do CFOs' bonuses and earning management ethics impact their financial reporting decisions?".

هدفت هذه الدراسة إلى توفير معلومات إضافية عن إدارة الأرباح ودراسة كيفية التخفيف من آثارها، ولتحقيق هذا الهدف درست العلاقة بين هيكل العقود الخاصة بمكافآت المدراء الماليين كمتغير مستقل، والممارسات الخاصة بإدارة الأرباح كمتغير تابع، واشتملت عينة الدراسة على 58 مديراً مالياً في الولايات المتحدة الأمريكية من أصحاب الخبرة في العمل المهني.



وتوصلت الدراسة إلى أن المدراء الماليون يصدرن تقارير مضللة ويعملون على احتساب استحقاق تقديري أعلى في حال كانت المكافأة متغيرة عنه لو كانت ثابتة، ووجدت أن هيكل عقد المكافأة يؤثر بشكل كبير على حجم الاستحقاق التقديري، ووجدت أيضاً أن المدراء الذين لا يملكون الأخلاق اللازمة فيما يخص إدارة الأرباح يحتسبون استحقاقاً اختيارياً مرتفعاً في حال كانت المكافأة غير ثابتة في العقد بشكل أكبر بكثير عنهم ممن يمتلكون أخلاقاً رفيعة، أما إذا كانت المكافأة ثابتة ومحددة مسبقاً فليس هناك تأثير للمبادئ والأخلاق من عدمها.

وقد أوصت الدراسة بتعميق البحث وإجراء دراسات مستقبلية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج، كدراسة أثر أخلاقيات إدارة الأرباح على سلوك المدراء الماليين وصناع القرار في الشركات، ودراسة سبب الإقبال الزائد على ممارسة إدارة الأرباح عند المدراء الماليين الذين يحصلون على عقود مكافأة متغيرة وخاصة في تلك الشركات التي لا زالت تتعامل بتلك العقود.

## 2. دراسة (Kasim and Hanafi, 2012)، بعنوان:

"Assessment of quality for internal audit functions: quest for a valid and reliable instrument".

تهدف هذه الدراسة إلى استحداث أداة صحيحة وموثوقة وظيفتها القياس الكمي لمستوى امتثال المدققين الداخليين بإطار الممارسة المهنية الدولية (IPPF) *International Professional Practices Framework*، وشملت عينة الدراسة (400) مفردة ما بين محاسبين ومدققين داخليين وخارجيين ومدراء تنفيذيين في العاصمة الماليزية كوالالمبور.

وخلصت الدراسة إلى أن معظم أدوات قياس جودة مهام التدقيق الداخلي تعاني ضعفاً شديداً يحد ويضعف من قيمتها، كما وأشارت النتائج إلى أن الأداة التي استحدثتها الدراسة تتمتع بالمصداقية والموثوقية وتتماشى مع الإطار العام والمقترح من قبل معهد المدققين الداخليين، ويمكن لهذه الأداة أن تخدم لجان التدقيق بأن تكون بمثابة أداة تقييم إضافية لجودة وظائف ومهام التدقيق الداخلي في المؤسسة.

وقد أوصت الدراسة باعتماد الأداة التي استحدثتها من قبل لجان التدقيق في تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي، كما أوصت بالبناء على هذه الدراسة من أجل تطوير الأداة لتصبح أكثر صحة وموثوقية في تقييم المدققين الداخليين.

### 3. دراسة (Memiş and Cetenak, 2012)، بعنوان:

"Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison".

بحثت هذه الدراسة في العلاقة بين إدارة الأرباح وكلٍ من جودة التدقيق وجودة النظم القانونية وذلك باستخدام عينة من (1,570) شركة عبر (8) دول من ذات الاقتصاديات الناشئة وتمت المفاضلة بين مفردات العينة في جودة التدقيق من خلال التمييز بين من تتعاقد مع إحدى شركات التدقيق الكبرى أو لا، واستخدمت المستحقات التقديرية لقياس إدارة الأرباح.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المكسيكية والبرازيلية فقط يوجد فيها علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات التقديرية وإدارة الأرباح، أما باقي الشركات في باقي الدول فلا توجد علاقة، علاوة على ذلك فقد ساهمت جودة النظم القانونية في التخفيف من ممارسات إدارة الأرباح، وقد وجدت الدراسة أيضاً أن المدققين التابعين للشركات الأربع الكبرى لا يمكنهم تقييد والحد من ممارسات إدارة الأرباح؛ في حين يمكن للنظام القانوني الفعال فعل ذلك.

وقد أوصت الدراسة بضرورة التركيز على النظم والبيئة القانونية الضابطة لإدارة الأرباح بشكل أكبر من الاهتمام بجودة التدقيق التي تقدمها شركات التدقيق الأربع الكبرى والتي أثبتت الدراسة عدم وجود علاقة بينها وبين إدارة الأرباح.

### 4. دراسة (Hajjha and Rafiee, 2011)، بعنوان:

"The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays".

بحثت هذه الدراسة في أثر جودة وظيفة التدقيق الداخلي وهي المتغير المستقل وعبرت عنه الدراسة بثلاثة عناصر وهي الكفاءة المهنية والموضوعية وحجم التدقيق الداخلي، على فترة إصدار تقرير المراجعة وهي الفترة الواقعة بين انتهاء السنة المالية للشركة وتاريخ إصدار تقرير المراجعة، وبينت الدراسة أن التأخير في إصدار التقرير يقلل من فرص المساواة بين المستخدمين في الحصول على المعلومات المالية مما يقلل من كفاءة وفاعلية القوائم المالية، وشملت عينة الدراسة (57) شركة مدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية، وجميعها قدمت تقارير التدقيق الداخلي للجان التدقيق ومجالس الإدارة.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين الموضوعية والكفاءة المهنية في للتدقيق الداخلي وبين تأخير فترة إصدار تقرير المراجعة، في حين لا يوجد علاقة بين حجم عمليات التدقيق الداخلي وفترة إصدار تقرير المراجعة.

## 5. دراسة (Sarens, et. al., 2010)، بعنوان:

"Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function? Exploratory evidence and directions for future research".

هدفت هذه الدراسة لاستكشاف إذا ما كان هناك علاقة بين الهيكل التنظيمي للشركة وحجم وظيفة التدقيق الداخلي وأنشطة التدقيق الداخلي فيها وبين عمر وظيفة التدقيق الداخلي، وبلغت عينة الدراسة (7,747) شركة موزعة على (92) بلداً حول العالم، واعتمدت الدراسة في جزئها العملي على بيانات خاصة بدراسة أشرف على إجرائها معهد المدققين الداخليين IIA للعام 2006، وقسمت الدراسة الشركات إلى ثلاث مجموعات حسب عمر وظيفة التدقيق الداخلي فيها الأولى التي تأسس فيها التدقيق الداخلي قبل تأسيس IIA والثاني التي تأسس فيها التدقيق الداخلي بعد فترة قصيرة من تأسيس IIA والثالثة التي تأسس فيها التدقيق الداخلي في العقود الثلاثة الأخيرة.

وخلصت الدراسة إلى أن الهيكل التنظيمي يختلف كلياً بين المجموعات الثلاث، وهناك علاقة بين الحجم الحالي لوظيفة التدقيق الداخلي وعمر هذه الوظيفة في المؤسسة، ووجدت أن أقسام التدقيق الداخلي التي أنشأت مع الأيام الأولى لإنشاء معهد المدققين الداخليين عام 1941 هي الأكثر استخداماً لمعايير المعهد ولديها مدققين هم الأكثر كفاءة في مجال عملهم، ووجدت أيضاً أن ضمان الجودة وبرامج التحسين المستمر أكثر شيوعاً في أقسام التدقيق الداخلي الأقدم (الأكثر سناً) وهي التي تمتلك أجنحة متنوعة ومتعددة للتدقيق الداخلي وتمارس أنشطة التدقيق الداخلي الأكثر حداثة وتطوراً.

## 6. دراسة (Prawitt, et. al., 2009)، بعنوان:

"Internal Audit Quality and Earnings Management"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وجود علاقة بين جودة وظيفة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، وتم قياس المتغير المستقل وهو جودة وظيفة التدقيق الداخلي باستخدام مقياس مركب يتكون من ستة عناصر لجودة وظيفة التدقيق الداخلي وذلك بالاعتماد على (SAS No. 65) والذي على أساسه يقيم المدقق الخارجي جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وهذه العناصر هي: الشهادات المهنية والخبرة العملية وتدريب المدققين الداخليين واستقلالية التدقيق الداخلي وحجم دائرة التدقيق الداخلي وحجم العمل المرتبط بإعداد القوائم المالية، فيما تم استخدام متغيرين تابعين، الأول هو إدارة الأرباح والتي تم قياسها بواسطة القيمة المطلقة للاستحقاق غير العادي المحسوب بنموذج Jones، أما المتغير الثاني فهو مدى اتفاق أرباح الشركة مع توقعات المحللين الماليين، وقد اعتمدت الدراسة في بياناتها

الخاصة بالعينة والبالغ عددها 571 شركة فيما يتعلق بتوقعات المحللين، و528 شركة فيما يتعلق بحساب الاستحقاق غير العادي، وجميع هذه الشركات من دول عدة ويوجد لها بيانات على قاعدة البيانات الخاصة بـ IIA.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك دليلاً على أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي تساعد في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، حيث إنه كلما ارتفعت جودة وظيفة التدقيق الداخلي كلما قلت نسبة الاستحقاق غير العادي، كما أن ارتفاع نسبة جودة وظيفة التدقيق الداخلي يؤدي إلى مطابقة الأرباح الفعلية مع توقعات المحللين الماليين والذي يعني انخفاضاً في ممارسات إدارة الأرباح.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات ولجان التدقيق فيها بدراسة معمقة لجودة التدقيق الداخلي وسبل تطويرها والارتقاء بها، كما أوصت بضرورة أن يقوم واضعو معايير التدقيق الداخلي بأخذ نتائج الدراسة في الاعتبار في مداولاتهم بخصوص تأثير التدقيق الداخلي على الأرقام المالية، وأوصت كذلك أن تقوم هيئة سوق المال والجماعات المهتمة بحوكمة الشركات أن تقوم بالنظر بتعمق في ظل ما توصلت إليه الدراسة من نتائج إلى أثر التدقيق الداخلي في إعداد القوائم المالية.

#### 7. دراسة (Steven and Ann, 2006)، بعنوان:

"Earnings management within Europe: the effects of member state audit environment, audit firm quality and international capital markets".

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر ثلاثة عوامل توقعت أن يكون لها تأثير على عملية إدارة الأرباح في ثلاث دول أوروبية وهي فرنسا وبريطانيا وألمانيا، ويتمثل العامل الأول في بيئة التدقيق في كل دولة من الدول الثلاث وذلك في ضوء الاختلاف الكبير بين بيئات التدقيق الوطنية في تلك الدول من ناحية القوانين المنظمة ودرجة الاستقلالية ومسؤولية المدقق الخارجي، أما العامل الثاني فهو نوعية شركة التدقيق وهل هي من الشركات الأربع الكبرى المتواجدة في أوروبا والتي يمكن أن يكون لها تأثير على بيئة التدقيق الوطنية في الدول محل الدراسة، أما العامل الثالث فهو اختلاف أسواق رأس المال في الدول المذكورة.

وتوصلت الدراسة إلى أن بيئة التدقيق الأكثر تشدداً تعمل على التقليل من عمليات إدارة الأرباح بصرف النظر عن الجهة التي تقوم بعملية التدقيق سواء كانت من الشركات الأربعة الكبرى أو غيرها، وأن الاختلاف بين إجراءات وقوانين أسواق رأس المال في الدول المذكورة لا يؤثر في الحد من عمليات إدارة الأرباح.

## ■ التعليق على الدراسات السابقة:

باستعراض الدراسات السابقة يتضح أن هذه الدراسات أسهبت في استعراض إدارة الأرباح وأثرها على الإضرار بموقف الشركة المالي والإضرار بمستخدمي القوائم المالية، كما عمدت هذه الدراسات إلى قياس دور الكثير من العوامل التي قد تؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وضبطها، ودراسة طبيعة العلاقة ومدى دلالتها بين هذه العوامل وإدارة الأرباح. أما فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي فهناك دراسات تناولت الموضوع من نواحي عدة، فبعضها تناول العناصر المحددة لهذه الجودة والبعض الآخر حاول استحداث نماذج لقياس الجودة فيما حاولت دراسات أخرى دراسة أثر جودة التدقيق الداخلي على عدد من العوامل في مواضيع مختلفة كضبط الأداء المالي وتأخير إصدار التقارير المالية.

قليل من الدراسات درست العلاقة تحديداً بين جودة التدقيق الداخلي ودورها في الحد من إدارة الأرباح وضبط ممارساتها كدراسة (Prawitt, et. al., 2009)، ودراسة (مبارك، 2009) في محاولة تكاد تكون الأولى في دراسة طبيعة العلاقة بين هذين المتغيرين.

وتأتي هذه الدراسة لدراسة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في زمان ومكان مختلفين، مستفيدة مما توصلت إليه الدراسات السابقة ومن ثم البناء عليه، كما أن الجزء العملي من هذه الدراسة طبق على جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتي تعتبر مكوناً مهماً ورئيساً من مكونات النظام الاقتصادي الفلسطيني، وبحسب علم الباحث أنه لم يسبق وأن تناولت دراسة سابقة هذا الموضوع بالتطبيق على العينة التي طبقت عليها هذه الدراسة.

## الفصل الثاني

### جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح

- مقدمة
- المبحث الأول: جودة التدقيق الداخلي
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح

## مقدمة:

يتناول هذا الفصل الإطار النظري من الدراسة، فيتناول المبحث الأول جودة التدقيق الداخلي وتعريف التدقيق الداخلي ومهامه وأهدافه ووظائفه واستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، وكذلك المعايير ومدونة السلوك الصادرة عن IIA. فيما يتطرق المبحث الثاني إلى إدارة الأرباح وتعريفها والحوافز التي تدفع الإدارة إلى ممارستها والنتائج المترتبة عليها، ومن ثم الحديث عن أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح.

## المبحث الأول

### جودة التدقيق الداخلي

#### 0.1.2 تمهيد

#### 1.1.2 تعريف التدقيق الداخلي

#### 2.1.2 جودة التدقيق الداخلي

#### 3.1.2 وظائف التدقيق الداخلي

#### 4.1.2 أهداف التدقيق الداخلي

#### 5.1.2 الاستقلالية والموضوعية

#### 6.1.2 معايير التدقيق الداخلي

#### 1.6.1.2 معايير السمات

#### 2.1.6.2 معايير الأداء

#### 7.1.2 قواعد السلوك المهني



## 0.1.2 تمهيد:

حظيت وظيفة التدقيق الداخلي (IAF) في الآونة الأخيرة على مزيد من الاهتمام باعتبارها مساهماً مهماً في حوكمة الشركات ودورها في تحديد جودة التقارير المالية، فعلى سبيل المثال أطلقت مجلة TIME على السيدة Cynthia Cooper لقب شخصية العام في عام 2002 لدورها الفاعل في اكتشاف الغش والتبليغ عنه في شركة WorldCom، فيما تشترط بورصة نيويورك على جميع الشركات المدرجة لديها بالحفاظ على وظيفة التدقيق الداخلي، وبينما لا تشترط بورصة NASDAQ على الشركات المدرجة بأن يكون لديها وظيفة للتدقيق الداخلي؛ لكنها تشجع على ضرورتها من أجل ضمان أفضل الممارسات (Prawitt, et. al., 2009: 1257).

وتأكيداً على أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي فقد عُززت بشكل غير مباشر من خلال التشريعات الخاصة بالحوكمة مثل قانون (2002) Sarbanes Oxley Act الصادر في الولايات المتحدة وقانون (2004) CLERP Act الصادر في أستراليا (Christopher, et. al., 2008: 201)، ويلعب معهد المدققين الداخليين Institute of Internal Auditors دوراً مهماً في تدعيم وظيفة التدقيق الداخلي وإبراز تأثيرها المتزايد والرقي بها من خلال توفير معايير الأداء المهني ومدونات قواعد السلوك، بما يضمن أكبر قدر من الحرفية والجودة في أداء المهام (Arens, et. al., 2012: 816).

## 1.1.2 تعريف التدقيق الداخلي:

عرف IIA التدقيق الداخلي في أحدث تعريف صادر عنه بأنه:

"نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" [www.na.theiia.org](http://www.na.theiia.org), 22/10/2013

ويرى (جمعة، 2011: 55) أن التعريف يقدم صورة جديدة لوظيفة التدقيق الداخلي في ستة اتجاهات رئيسة هي:

1. نشاط موضوعي لا يشترط تأسيسه داخل المنظمة بل يسمح أن تقوم أطراف خارجية بتقديم خدمات التدقيق الداخلي، وهو ما يؤكد على جودة خدمات التدقيق الداخلي التي أصبح بالإمكان الحصول عليها من مصادر خارجية.

2. أصبح نطاق التدقيق الداخلي يشمل الخدمات الاستشارية، لذا فإن التدقيق الداخلي يقدم المهنة على أنها موجهة لخدمة العميل بالتركيز على القضايا الرئيسية في الرقابة وإدارة المخاطر.

3. الهدف الرئيس للتدقيق الداخلي هو إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وبالتالي فإن التعريف الجديد يبرز الدور الجوهرى للتدقيق الداخلي في المؤسسة.

4. ينظر التعريف الجديد للتدقيق الداخلي لوظيفة التدقيق الداخلي على نحو أوسع على أساس أنها قائمة لمساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها الكلية.

5. وسع التعريف الجديد من نطاق وآفاق التدقيق الداخلي بشكل كبير، بحيث يشمل على إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة والرقابة.

6. ينظر التعريف الجديد إلى التراث المهني للتدقيق الداخلي على أنه أثن أصول المهنة، ومعايير المهنة الصارمة هي الضامن للجودة، وهذا هو معنى اتباع أسلوب منهجي منظم.

وينص المعيار رقم (1010) من معايير الأداء المهني التي أصدرها IIA على مراعاة تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي (المعايير) في ميثاق التدقيق الداخلي، وبالتالي يراعي أن الطبيعة الإلزامية لتعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير يجب الإقرار بها في ميثاق التدقيق الداخلي الذي يعتبر مستند رسمي يحدد مسؤوليات وصلاحيات وظيفة التدقيق الداخلي وعلاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين مدير التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، وتكون الموافقة النهائية على الميثاق من صلاحيات مجلس الإدارة (IIA, 2012: 2).

ويميل الباحث في دراسته إلى الاعتماد على تعريف IIA نظراً لأنه المعهد الأساسي المختص بالتدقيق الداخلي حول العالم، ولما له من جهود حثيثة في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي كان من أهمها الخروج بهذا التعريف الشامل والمتكامل.

## 2.1.2 جودة التدقيق الداخلي:

تعني الجودة المدى الذي تستطيع إدارة التدقيق الداخلي تحقيقه من احتياجات وتوقعات مستخدمي خدماتها ويتم تحديد ذلك المدى من خلال التركيز على احتياجات مستخدمي خدمات التدقيق تركيزاً مستمراً مع التقييم الذاتي المستمر للأساليب والأدوات المستخدمة في عملية التدقيق بهدف تحسينها باستمرار، مع تطوير نظام فعال يعمل على قياس مستوى جودة (حجازي، 2007: 51)، حيث تعمل المؤسسات على مراقبة أداء الأعمال والأنشطة اليومية للوصول إلى أعلى درجات الجودة وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يلبي احتياجات الإدارة، وتستند جودة التدقيق

الداخلي إلى الأداء الجيد في أنظمة الرقابة الداخلية للوصول بشكل مستمر إلى الكفاءة والفعالية بما يضمن خدمة أهداف المنظمة والحفاظ على أصولها (عثمان، 2012: 247).

ولكي تتجح وظيفة التدقيق الداخلي في القيام بالمهام المناطة بها، ينبغي أن تُؤدى بمستوى معين من الجودة، حيث إن جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر على علاقتها بالأطراف ذات العلاقة كالإدارة والمدقق الخارجي، ويقع على كل طرف من هذه الأطراف جزءاً من المسؤولية عن ضمان وتقييم جودة وظيفة التدقيق الداخلي (عيسى، 2008 أ: 12).

ويقع على المدقق الخارجي جزء من ضمان وتقييم جودة وظيفة التدقيق الداخلي، ويكون تقييم الجودة من خلال قيام المدقق الخارجي بإعادة أداء أو تكرار بعض الأنشطة التي قام بها المدقق الداخلي، ومقارنة النتائج التي توصل إليها مع النتائج التي توصل إليها المدقق الداخلي (شحاتة، 2006: 112)، وينبغي على الإدارة كذلك تقييم جودة الرقابة الداخلية، والتي تتضمن تقييم جودة وظيفة التدقيق الداخلي، حيث إن الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع تشمل وظيفة التدقيق الداخلي (عيسى، 2008 أ: 12).

ويرى IIA أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تتحقق عبر التزام نشاط التدقيق الداخلي بكل من عناصر تعريف التدقيق الداخلي والمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي ومدونة السلوك المهني، ويفرض المعيار رقم 1300 من معايير التدقيق الداخلي على المديرين التنفيذيين للتدقيق الداخلي ضمان جودة وظيفة التدقيق الداخلي والمحافظة على برنامج لضمان وتحسين الجودة لكافة أنشطة التدقيق الداخلي (IIA, 2012)، وي طرح IIA في برامجه لتقييم الجودة ضرورة أن تقوم الشركة بالحصول على خدمات تقييم لنشاط التدقيق الداخلي من قبل مقيم خارجي مستقل أو فريق من المقيمين على الأقل كل خمس سنوات للتأكد من مطابقة نشاط التدقيق الداخلي للمعايير.

ويشير (SAS 65) إلى ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي عند تخطيطه للاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بتقييم جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وحدد ثلاثة معايير لجودة وظيفة التدقيق الداخلي وهي المقدرة المهنية Competence، والموضوعية Objectivity، وجودة الأداء Quality of Work Performance (AICPA, 1991)، وقد فصل (Prawitt, et. al., 2009) هذه المعايير إلى ستة عوامل هي على النحو التالي:

1. الشهادات المهنية: وتقاس بعدد المدققين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية ذات

علاقة كشهادة CIA التي يمنحها IIA.

2. الخبرة العملية: وتقاس بمتوسط سنوات الخبرة العملية في مجال التدقيق الداخلي لدى المدققين

الداخليين.

3. تدريب المدققين الداخليين: وتقاس عادة بمتوسط عدد ساعات التدريب التي يحصل عليها المدقق الداخلي خلال العام.
4. استقلالية التدقيق الداخلي: ويتم قياسها عن طريق معرفة المستوى التنظيمي الذي تتبع له دائرة التدقيق الداخلي والجهة التي ترفع لها التقارير الخاصة بعملية التدقيق.
5. حجم دائرة التدقيق الداخلي: ولها أكثر من مقياس كعدد المدققين الداخليين في الدائرة أو الموازنة السنوية المعتمدة للدائرة أو حجم وعدد المهام خلال السنة.
6. حجم العمل المرتبط بإعداد القوائم المالية: وهي عبارة عن عدد ساعات العمل التي يقضيها المدققون الداخليون في أعمال تتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية كنسبة من إجمالي عدد ساعات العمل خلال السنة.

كما فصل (مبارك، 2009) فأضاف المؤهلات العلمية، والمعرفة بعمليات الشركة، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية، ووجود دليل للمراجعة الداخلية، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية.

وفي هذه الدراسة تم استخدام خمسة عوامل فقط لتطبيقها في الجزء العملي؛ نظراً لأن بعضها يصعب قياسه وتطبيقه على عينة الدراسة، كما أن بعضها تم اثبات أنه لا يؤثر في الحد من إدارة الأرباح.

ويرى الباحث بأنه يمكن استنتاج تعريف جودة التدقيق الداخلي على النحو التالي "الإيفاء بالشروط والالتزامات التي أقرتها المعايير ومدونات السلوك والمعاهد المهنية ذات العلاقة والتي تضمن أن أداء عمل التدقيق الداخلي يسير وفقاً لهذه الشروط ويحقق النتائج المرجوة منه ووفقاً لما هو مخطط له، وتكون مهمة ضمان الجودة بشكل مستمر من اختصاص الإدارة والمدقق الخارجي".

### 3.1.2 وظائف التدقيق الداخلي:

- يرى (جمعة، 2009: 30) أنه وبالاعتماد على تعريف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي يمكن أن تقسم وظائف التدقيق الداخلي إلى قسمين رئيسيين:
1. خدمات التأكيد والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل تخص عملية تعيينها أو تخص النظام كاملاً، وتكون مهمة تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من اختصاص المدقق الداخلي.

2. الخدمات الاستشارية التي تعتبر بمثابة توجيهات تنفذ من قبل دائرة التدقيق الداخلي بناءً على طلب من إحدى الدوائر في الشركة.

ويجب على المدقق الداخلي خلال تقديمه لهذه الخدمات ألا يغفل مخاطر الأعمال وأخذها بالحسبان، فقد أوصى المعيار رقم 2120 من معايير الأداء الصادرة عن IIA على ضرورة أن يتصدى المدقق الداخلي عند أدائه للخدمات الاستشارية للمخاطر المحدقة بمهمة العمل، وأن يكون متأهباً لأية مخاطر محتملة قد تكون أكبر من الحالية (Pickett, 2010: 314).

1. تطوير النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، من خلال المتابعة وإعادة التقييم المستمرة، ومتابعة ومراقبة تطبيقات كلا النظامين وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرهما.
2. فحص واختبار المعاملات التشغيلية والمالية، وإجراء الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
3. فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات المالية ومدى كفايتها وفعاليتها بما في ذلك الضوابط غير المالية للمنشأة.
4. فحص الالتزام بالسياسات والأنظمة والقوانين والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك فحص الالتزام بالتعليمات والسياسات الإدارية.

كما يضيف (درغام وعبد الله، 2013: 69) عدة وظائف أخرى هي:

1. تقديم نصائح وتوصيات للإدارة عن الأمور التي تتطلب اهتمام داخل الشركة.
2. إعداد خطة عمل سنوية مع التركيز على البنود ذات المخاطر العالية.
3. تصميم برامج عملية وجداول زمنية لكل مهمة تدقيق داخل الشركة.
4. القيام بمهام مخصصة بناءً على طلب الإدارة العليا بخصوص مخالفات تتطلب مزيداً من التحقيق.
5. المساعدة في عملية تطوير النظم وحل المشكلات في بداياتها قبل أن تتفاقم.

وللتدقيق الداخلي وظائف تخدم ثلاث عناصر رئيسية في بيئة المؤسسة، ويتوقع كل عنصر من هذه العناصر أن يحقق له التدقيق الداخلي هذه المهام (Price Water House Cooper, 2012: 54):

1. يتوقع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي:
  - إعداد خطة شاملة للتدقيق على أساس مراعاة المخاطر.
  - الإعلام عن وتيرة العمل في المؤسسة وسير العملية الرقابية فيها.
  - تسهيل فهم أكبر لمخاطر المنظمة والمساعدة في تحديد المخاطر القائمة والطارئة.

- تمثيل دور الرقيب في المنظمة لصالح مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.
- توصيل المعلومة المناسبة في وقتها المناسب.

## 2. تتوقع الإدارة من وظيفة التدقيق الداخلي:

- تقديم الخبرات والضمانات فيما يخص الرقابة الداخلية.
- عرض وتقديم المشورة والضمانات على مخاطر المشاريع.
- تقديم المعلومات المناسبة في الوقت المناسب لتسهيل إدارة المخاطر واتخاذ القرارات.
- مساعدة الإدارة في تحديد وتوصيف المخاطر الحالية والطارئة.

## 3. يتوقع المدققون الخارجيون من وظيفة التدقيق الداخلي:

- تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجه المنظمة وتقييم فعالية الضوابط للحد من تلك المخاطر.
- توفير نظرة ثاقبة على كفاية الضوابط المالية في المؤسسة.
- تنفيذ خطة التدقيق على أساس المخاطر والتصدي للمخاطر المالية.

مما سبق يتضح أن للتدقيق الداخلي وظائف عدة مناهة به مستحدثة وغير تقليدية وتخدم أطرافاً عدة ذات علاقة بالشركة، فلم تعد وظيفة التدقيق الداخلي تقتصر على فحص العمليات المالية فقط، بل تخطتها لتشتمل على فحص الجدوى الاقتصادية لهذه العمليات، كما أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي أيضاً تشتمل على تقديم الخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد وتقييم مخاطر الأعمال المحدقة بالشركة.

## 4.1.2 أهداف التدقيق الداخلي:

حدد IIA الهدف الرئيس لوظيفة التدقيق الداخلي بأنه إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتتوقف قدرة التدقيق الداخلي على خلق هذه القيمة أمرين اثنين أولهما توافر الفهم المشترك لكل من المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من التدقيق الداخلي لكيفية جعل التدقيق الداخلي نشاطاً مضيفاً للقيمة، أما الأمر الثاني فهو وضع التدقيق الداخلي ضمن إطار سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة منها (عبد الله، 2012: 48).

وتعتبر أهداف التدقيق الداخلي أوسع بكثير من أهداف التدقيق الخارجي ويرجع ذلك إلى توفر المرونة الكافية للمدققين الداخليين لتلبية احتياجات الشركات، فقد يركز المدققون الداخليون حصراً في إحدى الشركات على توثيق واختبار ضوابط متطلبات Sarbanes- Oxley Act Section 404، وقد يكون دور المدققون الداخليون في شركة أخرى هو دور استشاري في المقام الأول مع

التركيز على التوصيات التي من شأنها تحسين أداء المنظمة، فيما قد يختلف حجم التدقيق الداخلي من شركة لأخرى أيضاً (Arens, et. al., 2012: 816).

- ويمكن أن ينقسم الهدف الرئيس للتدقيق الداخلي إلى هدفين فرعيين هما (حجازي، 2007: 32):
1. حماية مصالح الشركة بما في ذلك تحديد أي قصور أو نقص قد يظهر حتى يكون هناك أساس لاتخاذ القرار المناسب لعملية التصحيح.
  2. الارتقاء بمصالح الشركة عن طريق التوجيه إلى التغييرات التي تؤدي إلى الوصول إلى تحسين أوجه العمليات المختلفة، ولا يتحقق هذا الهدف إلا بتحقيق الاستقلالية المناسبة للمدققين الداخليين تضمن لهم أن يكونوا فاحصين لأنظمة الرقابة بدل أن يكونوا مقيدين بها.

ويضيف (حجازي، 2010: 11) أهدافاً أخرى للتدقيق الداخلي على النحو التالي:

1. فحص وتقييم مدى ملاءمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة.
2. تحديد مدى ملاءمة الإجراءات الخاصة بالمحاسبة عن الأصول ومدى توفر عاملي الحماية والأمان لتلك الأصول.
3. تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام موارد المنشأة والتقرير عن الانحرافات، وتحليل هذه البيانات وتوصيلها إلى متخذي القرارات في المنشأة.
4. تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

ويمكن تحقيق مجموع أهداف التدقيق الداخلي من خلال ما يلي (الخطيب، 2010، 136):

1. مراجعة وتقييم متانة وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية، والرقابة على العمليات الأخرى، والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.
2. التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
3. التأكد من وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.
4. التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المنشأة.
5. تقويم نوعية الأداء المنفذة على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملين بالقيام بها.
6. تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها.

ويلاحظ هنا أن للتدقيق الداخلي أهدافاً كثيرة تخطت اقتصارها على حماية الأصول فقط كما في السابق، بل تخطتها لتشتمل على إضافة قيمة للشركة من خلال إشراك وظيفة التدقيق الداخلي في

سلسلة القيمة، ما يعطيه قوة أكبر في التكامل والتداخل مع جميع مفاصل الشركة مما يمنح التدقيق الداخلي فرصة أكبر في اكتشاف حالات الغش والتلاعب.

## 5.1.2 نطاق التدقيق الداخلي:

لقد كان أحد أهم عناصر تطور التدقيق الداخلي وتطور التعريف الصادر عن IIA هو التغيير الحادث في نطاق ومجال عمل التدقيق الداخلي الذي أصبح يشمل الخدمات الاستشارية والتركيز على عمليات الرقابة وإدارة المخاطر، ويوضح (الذنيبات، 2010: 33) إلى أن نطاق التدقيق الداخلي يشتمل على:

1. التحقق من الالتزام بسياسات الإدارة والمتطلبات القانونية.
  2. الإشراف على الرقابة الداخلية ومراجعة أنواع الرقابة المختلفة وعملية تشغيلها وتقديم التوصيات للإدارة لتحسينها.
  3. فحص البيانات المالية والتشغيلية، بما في ذلك فحص النظام المحاسبي والاستفسارات والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة والإجراءات.
  4. مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية للعمليات بما فيها أنواع الرقابة غير المالية.
- ويضيف (الوقاد ووديان، 2010: 208) بنوداً أخرى إلى نطاق التدقيق الداخلي كما يلي:
1. مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية وتم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط له.
  2. تدقيق وسائل حماية الأصول وتقييم مدى الكفاءة الاقتصادية لاستخدام هذه الأصول.
  3. التحقق من إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية.
  4. التأكد من الالتزام بالقوانين والنظم والسياسات والإجراءات واللوائح ذات التأثير الجوهرى على العمليات المالية وعملية إعداد التقارير.

كما يضيف (Paape, 2007: 137) نطاقات ومجالات أخرى قد تقدم فيها خدمات التدقيق الداخلي وهي كما يلي:

1. العمليات والوظائف التي تتعلق بالأسئلة التي تجيب عن الاستراتيجية والاتجاه الذي تسيّر به الشركة، وهو ما يسميه البعض نظام الرقابة الفعال.
2. الهيكل التنظيمي للشركة.
3. الطريقة التي توزع بها السلطات والصلاحيات بما يشمل إدارة القرارات والتحكم بالقرارات.
4. ثقافة الشركة والتي تتشكل حسب طبيعة قيم الإدارة ونمطها القيادي.



5. عمليات التحكم والتخطيط المستقبلي في الشركة.
6. نظم قياس الأداء والفعالية.
7. الطريقة التي يتم بها توليد التغذية الراجعة عندما لا تعمل العمليات والأنظمة وفقاً لما هو مخطط له.
8. كيف يتم خلق وإنتاج متطلبات التغيير والنماذج المستخدمة للتغلب على التحديات والمشكلات التي تواجه الشركة.

ويعد نطاق عمل التدقيق الداخلي أحد العوامل المحددة لجودة وظيفة التدقيق الداخلي التي تطرقت لها دراسات سابقة وتطرقت لها هذه الدراسة في جزئها العملي، حيث إنه كلما توسع نطاق التدقيق الداخلي وامتد ليشتمل على مهام ووظائف أكبر ومنتوعة بين الإدارة العليا والإدارة الدنيا؛ كان بالإمكان الربط بين العمليات المختلفة مما يضمن قدراً أكبر من الجودة في عملية التدقيق.

## 6.1.2 الاستقلالية والموضوعية:

نظراً لأن الاستقلالية والموضوعية هي حجر الزاوية في تعريف التدقيق الداخلي، فهناك حاجة ملحة لتطوير نماذج شاملة قادرة على الحفاظ على الموضوعية واستقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في ظل علاقات العمل الوثيقة مع الإدارة ومدققي الحسابات الخارجيين، ويتطلب القيام بذلك استخدام المدققين الداخليين للمهارات الشخصية الفعالة مثل إدارة العلاقات وبناء فرق العمل ومفاهيم أخرى بحثت على نطاق واسع في علم الإدارة (Hass, et. al., 2006: 838)، ويؤدي غياب استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي إلى فقدان قدرته على إضافة أية قيمة للشركة بمعنى أن عملية التدقيق سوف تفقد قيمتها (الخيبي، 2013: 54).

ووفقاً لـ (حجازي، 2011، 30) فإن استقلال المدقق الداخلي لا يتأتى إلا بملاحظة مكانه في المؤسسة أولاً، وتحري الموضوعية في عمله ثانياً، ويقصد بمكانة المدقق الداخلي في المؤسسة:

- المستوى الإداري الذي ينتمي إليه قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- الجهة المسؤولة في المؤسسة التي يرفع إليها قسم التدقيق الداخلي تقاريره عن عمليات التدقيق.

وينص المعيار رقم (1100) من معايير الأداء المهني الخاص بالاستقلالية والموضوعية الصادر عن IIA على وجوب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، وأن يكون المدققون الداخليون موضوعيون في كامل نواحي عملهم، ويقصد بالاستقلالية أنها عبارة عن تحرر المدققين الداخليين

من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز (3: 2012, IIA).

ويؤكد المعيار رقم (1110) من معايير التدقيق الداخلي الخاص بالاستقلالية التنظيمية على وجوب أن يقدم المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي لمجلس الإدارة تأكيدات و ضمانات على الاستقلالية التنظيمية لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك بصفة سنوية على الأقل، وتتحقق الاستقلالية التنظيمية حين يكون المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي يتبع وظيفياً لمجلس إدارة المؤسسة، ومن الأمثلة على هذه التبعية أن يقوم مجلس الإدارة بما يلي (4: 2012, IIA):

- اعتماد ميثاق التدقيق الداخلي.
- اعتماد خطة التدقيق الداخلي القائمة على مراعاة المخاطر.
- تلقي الاتصالات الخاصة بالتدقيق الداخلي والخاصة بسير العمل من مدير التدقيق الداخلي مباشرة.
- اعتماد قرار تعيين أو عزل مدير التدقيق الداخلي.
- الاتصال والاستعلام من الإدارة والرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كان هناك قيود مفروضة على الموارد.

أما الموضوعية فيقصد بها التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بنتائج أعمالهم، وألا يكون هناك أي تهاون في جودة أداء عملهم وتستلزم الموضوعية ألا يعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين، وتتمثل الموضوعية في الواقعية في الحكم ومن أجل ضمان الموضوعية في أعمال المدقق الداخلي يجب مراعاة ما يلي (الخيبي، 2013: 68):

1. عدم تكليف المدقق الداخلي بأعمال يكون بينه وبين المسؤولين عن الأعمال التي يقوم بتدقيقها مصالح أو خلافات.
2. ألا يتولى المدقق الداخلي أعمالاً تنفيذية، وإذا تم نقل شخص إلى دائرة التدقيق الداخلي فيجب ألا يقوم بتدقيق أعمال الجهة التي كان يعمل بها إلا بعد انقضاء مدة زمنية محددة.
3. يجب ألا يعرض المدقق الداخلي نتيجة أعماله على الأشخاص الذين دقق أعمالهم قبل إصدار تقريره النهائي.
4. على مدير التدقيق الداخلي تغيير مجال عمل المدقق الداخلي بشكل دوري كلما أمكن ذلك.

وخلص القول أن استقلال ذهن المدقق الداخلي عن أي توجهات منحازة والتي تأتي غالباً نتيجة لاستقلاله عن الجهات التي يقوم بتدقيق أعمالها، مع امتناعه عن تدقيق أعمال قام أو يقوم بأدائها، وتوفير اتصال مباشر بينه وبين مجلس الإدارة؛ كل ذلك سوف يعطي عملية التدقيق جودة أعلى وكفاءة وفعالية أكبر في نجاح مهمات التدقيق ومنع حالات الغش والتلاعب التي قد تمارسها الإدارة التنفيذية.

## **7.1.2 معايير التدقيق الداخلي International Standard for the Professional Practice of Internal**

أصدر IIA في الولايات المتحدة الأمريكية معايير التدقيق الداخلي لأول مرة عام 1978 حيث تضمنت مقدمة تلك المعايير قائمة بمسؤوليات المدقق الداخلي بالإضافة إلى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي والتعريف بأهمية هذه المعايير (النونو، 2009: 54)، وقد حددت المعايير أهدافها بما يلي (الرحاحلة، 2005: 65):

1. تحديد المبادئ الأساسية لممارسات التدقيق الداخلي.
2. توفر إطاراً لتوفير وتنفيذ مجموعة واسعة من الخدمات التي تضيف قيمة لوظيفة التدقيق الداخلي.
3. وضع الأساس لتقييم أداء التدقيق الداخلي.
4. العمل على تحسين إجراءات وآليات العمليات التنظيمية بصورة مستمرة.

وقد صدرت المعايير في أحدث نسخة لها عام 2012، وينقسم هيكلها إلى قسمين رئيسيين:

1. معايير السمات Attribute Standards
2. معايير الأداء Performance Standards

### **1.7.1.2 معايير السمات Attribute Standards:**

وتختص معايير السمات بخصائص المنظمة والأفراد، وأداء التدقيق الداخلي، وهي على النحو التالي:

#### **1. الغرض والسلطة والمسؤولية (1000) Purpose, Authority, and Responsibility**

وينص على وجوب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي بما يتفق مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي.

## 2. الاستقلالية والموضوعية (1100) Independence and Objectivity

ويوجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً، وأن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم، ويتفرع منه ثلاثة معايير على النحو التالي:

- الاستقلالية التنظيمية: ويلزم أن يكون نشاط التدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، ويتفرع منه معيار يوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ضرورة التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة.
- الموضوعية الفردية: وينص على ضرورة أن يتصف المدققون الداخليون بتوجهات غير منحازة ولا متحيزة، وأن يتجنبوا تضارب المصالح.
- معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: ويلزم على المدققين الداخليين إبلاغ الأطراف المعنية عن أي معوقات للاستقلالية أو الموضوعية سواء في الواقع أو الظاهر.

## 3. المهارة والعناية المهنية اللازمة (1200) Proficiency and Due Professional Care

وينص على أنه يجب أن تؤدي مهام التدقيق بمهارة، وتوخي العناية المهنية اللازمة، وذلك من خلال ثلاثة معايير فرعية، هي المهارة، والعناية المهنية، والتطوير المهني المستمر.

## 4. برنامج تأكيد وتحسين الجودة (1300) Quality Assurance and Improvement Program

وينص على وجوب قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بالمحافظة على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة، ويتفرع منه معيارين، الأول يوجب ضرورة أن يشمل برنامج تحسين الجودة على أعمال التقييم الداخلي والخارجي على حد سواء، أما المعيار الثاني فيختص بإعداد وإبلاغ التقارير عن برنامج تأكيد وتحسين.

### 2.7.1.2 معايير الأداء Performance Standards:

تهتم معايير الأداء بطبيعة التدقيق الداخلي وتوفير معايير للجودة التي يمكن على أساسها قياس أداء التدقيق الداخلي، وهي كما يلي (السلامي، 2005: 81):

### 1. إدارة نشاط التدقيق الداخلي (2000) Managing the Internal Audit Activity

ينص هذا المعيار على وجوب قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان إضافة قيمة للمؤسسة، ويتفرع منه سبعة معايير على النحو التالي:

- التخطيط: على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مرتكزة على المخاطر لتحديد أولويات التدقيق الداخلي.
- التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس للتدقيق الداخلي التنفيذي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالخطط والموارد اللازمة لها لإقرارها.
- إدارة الموارد: يلتزم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بتقييم كفاية الموارد وفعالية توظيفها لتنفيذ الخطط.
- السياسات والإجراءات: على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات لتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.
- التنسيق: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الاتصال والتنسيق مع الجهات الداخلية والخارجية التي تقدم خدمات استشارة وتأكيد مرتبطة بالتدقيق الداخلي لمنع ازدواجية الجهود.
- إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يتوجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطط الموضوعة.
- الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي: ينص على أنه في حال كانت جهة خارجية مسؤولة عن نشاط التدقيق الداخلي، فعليها إبلاغ المؤسسة بضرورة الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال.

## 2. طبيعة العمل (2100) Nature of Work

- يقتضي العمل بهذا المعيار أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة من خلال ثلاثة معايير وهي (أبو ناهية، 2012: 61):
- معيار الحوكمة: ويوجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة والمساهمة في تحسينها.
  - معيار إدارة المخاطر: ويلزم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.
  - معيار الرقابة: ويوجب على نشاط التدقيق الداخلي الحفاظ على ضوابط وإجراءات رقابية فعالة.

## 3. تخطيط مهام التدقيق الداخلي (2200) Engagement Planning

- يوجب هذا المعيار على المدققين الداخليين بتطوير وتوثيق خطة لكل مهمة تدقيق تشمل الأهداف والنطاق والتوقيت والموارد المخصصة لهذه المهمة، وعند وضع الخطة يجب أن يؤخذ في الاعتبار ما يلي:
- أهداف النشاط موضع التدقيق ووسائل مراقبة أدائه.

- المخاطر التي من المحتمل تعرض النشاط لها وسبل إبقاء تأثير هذه المخاطر ضمن المستوى المقبول.
  - مدى كفاية وفاعلية إدارة عمليات المخاطر والرقابة في هذا النشاط مقارنة بأحد نماذج الرقابة ذات الصلة.
  - فرص إدخال تحسينات جوهرية على إدارة المخاطر والرقابة.
- ويجب على المدققين الداخليين تحديد أهداف كل مهمة بدقة (معيار أهداف مهمة التدقيق)، ويجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة (معيار نطاق مهمة التدقيق)، ويتوجب أيضاً تحديد الموارد اللازمة والكافية لتنفيذ المهمة (معيار تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق)، ويلزم أيضاً تطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمة (معيار برنامج عمل مهمة التدقيق) (سالم، 2012: 45).

#### 4. تنفيذ مهام التدقيق الداخلي (2300) Performing the Engagement

يلزم هذا المعيار المدققين الداخليين بتحديد المعلومات الكافية لتنفيذ المهمة، ومن ثم وضع الاستنتاجات والنتائج على أساس التحليل المناسب، ويجب توثيق المعلومات اللازمة لتأييد النتائج والاستنتاجات، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة وجود إشراف جيد على المهمة بما يضمن تحقيق أهدافها وتأكيد جودتها.

#### 5. تبليغ النتائج (2400) Communicating Results

ينص هذا المعيار على ضرورة أن يقوم المدققون الداخليون بالإبلاغ عن نتائج مهماتهم، مشتملة على أهداف تلك المهمات والاستنتاجات والتوصيات بشأنها، ويجب أن تكون تلك النتائج موضوعية ودقيقة وفي الوقت المناسب، وفي حال احتوى التبليغ على أخطاء فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الأطراف التي حصلت على التبليغ الأصلي بالمعلومات المصححة.

#### 6. مراقبة سير العمل (2500) Monitoring Progress

يلزم هذا المعيار الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع وصون نظام لمراقبة النتائج التي تم تبليغها للإدارة، وأن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد طبقت تطبيقاً فعالاً، أو أنها قبلت مخاطر عدم تنفيذ هذه الإجراءات.

#### 7. حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر (2600) Communicating the Acceptance of Risks

يوجب هذا المعيار على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي عند اعتقاده بأن الإدارة العليا للمؤسسة قد قبلت بمستوى من المخاطر لا يناسب المؤسسة ضرورة أن يناقش الإدارة العليا بهذا الخصوص،

وإذا لم يتوصل إلى حسم لهذا الموضوع فعليه رفع الأمر إلى مجلس الإدارة لحسمه (أبو ناهية، 2012: 63).

## 8.1.2 قواعد السلوك المهني Code of Ethics:

صدرت هذه القواعد عن IIA وهدفها إرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين، وتعتبر قواعد السلوك المهني ضرورية لنشاط التدقيق الداخلي لأن مهنة التدقيق الداخلي مبنية على الثقة في تأكيدها الموضوعي بخصوص إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (IIA, 2009)، ومن المتوقع من المدققين الداخليين أن يطبقوا ويتمسكوا بالمبادئ التالية (Moeller, 2005: 261):

### 1. الاستقامة Integrity

من شأن استقامة المدققين الداخليين إرساء دعائم الثقة وهي الأساس في الاعتماد على آرائهم وأحكامهم، وتكون الاستقامة باتباع التالي:

- أداء الأعمال بنزاهة والشعور بمسؤولية تجاه العمل.
- الالتزام بالقوانين ومراعاة الإفصاح عما يتوفر من معلومات في حدود المعقول ووفق القوانين وأصول المهنة.
- المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، والابتعاد عن أي نشاط غير مشروع قد يسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.

### 2. الموضوعية Objectivity

يتوجب على المدققين الداخليين الالتزام بأعلى مستوى من الموضوعية، والعمل على ألا تتأثر آراؤهم وأحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء الآخرين، ويمكن تحقيق الموضوعية بما يلي:

- عدم المشاركة في أي نشاط يتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها، مما قد يسيء إلى تقييمهم المحايد.
- عدم قبول أي شيء قد يسيء إلى تقديرهم المهني.
- الإفصاح عن أي معلومة من شأن عدم الإفصاح عنها تشويه التقارير عن الأنشطة التي يجري مراجعتها.

### 3. السرية Confidentiality

على المدققين الداخليين الحفاظ على قيمة وملكية المعلومات التي يطلعون عليها، وألا يفصحوا عن هذه المعلومات إلا بتفويض أو إذن مناسب أو وجود التزام قانوني أو مهني يوجب الإفصاح عن هذه المعلومات، وبالتالي عليهم:

- التبصر والحذر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء أداء واجباتهم.
- عدم استخدام تلك المعلومات من أجل منفعة شخصية قد تضر بأهداف ومصالح المؤسسة التي يعملون لديها أو لصالحها.

#### 4. الكفاءة Competency

يجب على المدققين الداخليين استخدام المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لأداء خدمات التدقيق الداخلي، وبالتالي يتوجب عليهم:

- عدم أداء أي خدمة لا تكون لديهم خبرة ومهارة كافية لأدائها.
- أداء خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي.
- العمل باستمرار على تطوير مهاراتهم وخبراتهم وجودة الخدمات التي يؤدونها.

وبناء على كل ما سبق يمكن القول أن تحقيق عوامل جودة التدقيق الداخلي بشكل كافٍ والالتزام بعناصر تعريف التدقيق الداخلي كاملة والالتزام بمعايير التدقيق الداخلي ومدونة السلوك المهني، والحفاظ على مستوى معقول من المهنية والموضوعية والاستقلالية لدى المدققين الداخليين، يُتوقع أن يكون له أثر في الحد من عمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح التي سيتم تناولها في المبحث الثاني من هذا الفصل.



## المبحث الثاني

### إطار المفاهيمي لإدارة الأرباح

0.2.2 تمهيد

1.2.2 تعريف إدارة الأرباح

2.2.2 أهداف إدارة الأرباح

3.2.2 دوافع إدارة الأرباح

4.2.2 أساليب إدارة الأرباح

5.2.2 نتائج إدارة الأرباح

6.2.2 أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح

## 0.2.2 تمهيد:

تتفق الدراسات المحاسبية على أن رقم الربح المحاسبي المعلن عنه في التقارير المالية يعتبر المعلومة الأهم للمتعاملين في أسواق رأس المال فهو يعتبر مقياس ملخص لكل عمليات الشركة؛ غير أن الإدارة قد تسيئ استخدام الحرية الممنوحة لها في استخدام المبادئ المحاسبية مما يعني رقم أرباح غير جيد، وهذا ما يعرف في الفكر المحاسبي بإدارة الأرباح (مبارك، 2009: 271). وتعتبر إدارة الأرباح إحدى الاستراتيجيات المحاسبية للسلوك الإداري عند التقرير عن نتائج الأعمال، ومن خلالها يمكن للإدارة نشر أرقام محاسبية مستهدفة مقدماً، وتعتقد الإدارة أن المستخدم للقوائم المالية لن يكون بمقدوره الكشف عن مضامين ومدلولات الأرقام المالية في هذه القوائم (رياض، 2010: 115).

## 1.2.2 تعريف إدارة الأرباح:

يعرف التلاعب في المعلومات المحاسبية بأنه قدرة الإدارة على الزيادة أو التخفيض في صافي الدخل المعلن عنه في القوائم المالية (حماد، 2005: 402)، وقد أطلق Arthur Levitt رئيس هيئة سوق المال الأمريكية SEC على التلاعب في المعلومات المحاسبية مصطلح لعبة الأرقام The Numbers Game (رياض، 2010: 115)، ولعبة الأرقام ذات مسميات وأشكال مختلفة تشترك جميعها في خلق انطباع غير حقيقي عن الأرقام المالية لدى قارئ هذه الأرقام، ويتوقف استخدام الأسلوب المناسب للإدارة على الهدف والغرض من القيام بالتلاعب المحاسبي، ويختصر (Mulford and Comiskey, 2002: 3) أشكال التلاعب المحاسبي كما يلي:

### 1. المحاسبة التعسفية Aggressive Accounting

وهي اختيار متعمد لمجموعة من المبادئ المحاسبية من أجل تحقيق النتائج التي ترغب فيها الإدارة وتحديد أرباح جارية مرتفعة، بغض النظر إذا كانت الممارسات المتبعة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP أو لا.

### 2. إدارة الأرباح Earnings Management

تعرف على أنها التلاعب في أرقام الأرباح للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً وضع بمعرفة الإدارة، أو عن طريق تنبؤات محللين ماليين، أو أن هذا المبلغ للربح هو الذي سيضمن دخلاً أكثر استدامة.

### 3. تمهيد الدخل Income smoothing

يعد شكلاً من أشكال إدارة الأرباح ويستخدم لتخفيف الحدة في تقلبات الأرباح، ويعتمد إلى تخفيض الأرباح وتخزينها في السنوات ذات الدخل العالي، لاستخدامها في السنوات الأقل دخلاً.

### 4. التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting

وهي تعتمد في الحذف والتحرير في الإفصاح في القوائم المالية بهدف خداع وغش مستخدمي القوائم المالية.

### 5. ممارسات المحاسبة الإبداعية Creative Accounting Practice

تشمل كل الطرق المستخدمة في لعبة الأرقام، سواء محاسبة تعسفية أو إدارة أرباح أو تمهيد الدخل أو تقارير مالية احتيالية.

ووفقاً لـ (رضا، 2010: 115) فإن ظهور مشكلة إدارة الأرباح سببه التطبيق الخاطئ لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، فأساس الاستحقاق ووفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يطلب تحديد توقيت للاعتراف بالإيرادات وتحديد قدر النفقات الذي أسهم في تحقيق هذه الإيرادات، ويخضع جزء كبير من عملية المقابلة لاختيار الإدارة الأمر الذي يتيح لها تطويع هذا الجزء من أجل الإفصاح عن المقدار الذي تريده من الأرباح وخاصة تلك المتحققة نتيجة مقابلة إيرادات السنة مع مصروفاتها. ويعرف (Belkaoui, 1999: 49) إدارة الأرباح على أنها تطويع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الوصول إلى رقم ربح معين تريده الإدارة.

ويرى (الداعور، 2013: 102) أن إدارة الأرباح هي عبارة عن سلوك الإدارة في سبيل سعيها للتأثير على الدخل، ويتخذ هذا السلوك اتجاهات عدة، إما تخفيض الدخل بهدف تخفيض قيمة الضرائب، أو زيادته في سبيل تعظيم مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، أو قد تقوم الإدارة بتمهيد الدخل بتخفيضه إذا كان مرتفعاً أو زيادته إذا كان منخفضاً للحد من التقلبات الحادة في مستويات الربحية لضمان أكبر قدر من الاستقرار في أسعار الأسهم.

ويعرفها (Kieso, et. al., 2013: 161) على أنها عملية تخطيط لتوقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر، وفي معظم الحالات يتم زيادة دخل السنة الحالية على حساب السنوات القادمة.

ويرى (خليل، 2006: 492) أن إدارة الأرباح عبارة عن مجموعة من الأنشطة والأحكام الخاصة التي تقوم بها الإدارة للتدخل في التقرير المالي، وذلك بهدف الإفصاح عن رقم ربح يتفق مع رقم محدد ومستهدف مسبقاً، وهذا الرقم المحدد قد يكون حدد وفقاً لترتيبات تعاقدية لعقود مكافآت الإدارة أو عقود الدين، أو قد يكون حدد بناء على تغيرات سوق الأوراق المالية.

ومن التعريفات التي كثيراً ما يستشهد بها في الدراسات والأبحاث الخاصة بإدارة الأرباح تعريف دراسة Healy & Wahlen حيث عرفت إدارة الأرباح على أنها تحدث عند اعتماد المدراء على الحكم الشخصي عند إعداد القوائم المالية أو تنفيذ المعاملات التجارية من أجل التغيير في التقارير المالية بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية (Healy and Wahlen, 1999: 368).

وعلى الرغم من ريادة هذا التعريف إلا (Ronen and Yaari, 2008: 27) يريا أن به نقطتي ضعف، الأولى أنه لا يضع حدوداً واضحة بين إدارة الأرباح وبين الأنشطة العادية التي تولد أرباحاً، إذ إن هناك إشكالية مشتركة لدى المحللين الماليين والمستثمرين والمدراء التنفيذيين في الشركة حول كيفية التمييز بين عملية التلاعب في الأرباح التي تثبت في النهاية أنها مزورة، وبين جهود المدراء المتواصلة من أجل إبقاء التكاليف ضمن الحدود للحصول على أعلى نسبة ربح مرجوة. أما نقطة الضعف الثانية فهي أن ليس كل إدارة أرباح هي عملية مضللة، وبما أن المستثمرون يفضلون الفصل بين الأرباح الثابتة والأرباح التي قد تحدث لمرة واحدة نتيجة صفقة ما؛ فالشركة التي تقوم بإدارة أرباحها من أجل منح المستثمر تمييزاً أفضل بين مكوني الأرباح (الثابت والطارئ) لا تقوم بتشويه الأرباح بل تعزز القيمة الإعلامية لأرباحها.

وبالتالي يخلص (Ronen and Yaari, 2008: 27) إلى تعريف إدارة الأرباح على أنها عبارة عن مجموعة من القرارات الإدارية هدفها الإفصاح عن ربح غير حقيقي في المدى القصير، وتنتج إدارة الأرباح نتيجة القيام بخيارات تتعلق بعمليات الإنتاج أو الاستثمار قبل تحقق الربح، أو اتخاذ خيارات محاسبية تؤثر على أرقام الربح الحقيقية وتفسيراتها بعد تحقق الربح، وتنقسم إدارة الأرباح إلى ثلاثة أشكال:

- إيجابية: توشر إلى القيمة طويلة الأجل.
  - سلبية: تعمل على إخفاء القيمة على المدى قصير أو طويل الأجل.
  - محايدة: تكشف الأداء الفعلي على المدى القصير.
- وعموماً فإنه لا يوجد تعريف عام ومحدد يكون مقبول عالمياً، والمنشآت تستخدم طرقاً مختلفة بمسميات مختلفة وبدرجات مختلفة من التقدير لتغطية نشاطاتها وكثير من هذه الطرق تكون قانونية، ويورد (McKee, 2005: 3) بعض هذه الطرق والمسميات في النقاط التالية:

- Income smoothing تمهيد الدخل.
- Accounting hocus-pocus خدع المحاسبة.
- Financial statement management إدارة القوائم المالية.
- The numbers game لعبة الأرقام.

- Aggressive accounting المحاسبة العدوانية.
- Reengineering the income statement إعادة هندسة بيان الدخل.
- Juggling the books الشعوذة في السجلات المحاسبية.
- Creative accounting المحاسبة الإبداعية.
- Financial statement manipulation التلاعب في البيان المالي.
- Accounting magic سحر المحاسبة.
- Borrowing income from the future اقتراض الدخل من المستقبل.
- Banking income for the future دخل الخدمات المصرفية للمستقبل.
- Financial shenanigans الإشكالات (الخدع) المالية.
- Window dressing تحريف الحقائق (تزيين النوافذ).
- Accounting alchemy كيمياء المحاسبة.

ومما يميز إدارة الأرباح عن غيرها من الممارسات كونها تتم في السر ولا يتم الإعلان عنها أو الإفصاح عن الأساليب المستخدمة ولا عن القيمة التي عُُدلت، وبالتالي فإن إدارة الأرباح غير مبررة أخلاقياً لأنها تؤدي إلى التضليل والخداع، أما الأساليب التي لا تقتزن بالتضليل والخداع فهي ليست من الأساليب ذات العلاقة بإدارة الأرباح وإنما اجتهادات شخصية من الإدارة من أجل التحسين فقط (أبو عجيبة وآخرون، 2012: 157).

ويمكن للباحث أن يخلص إلى تعريف لإدارة الأرباح على أنها "استغلال المرونة أو بعض الفجوات في المبادئ المحاسبية أو سوء تطبيق لهذه المبادئ هدفه التأثير على رقم الربح الحقيقي من أجل تحقيق مصالح شخصية للإدارة والتأثير على قرارات المستثمرين والأطراف ذات العلاقة بالشركة كالحكومة والمحليين الماليين، باستخدام أدوات وأساليب مختلفة ومتعددة، في إطار غير أخلاقي وغير مهني".

## 2.2.2 أهداف إدارة الأرباح:

يعتبر الهدف الرئيس لإدارة الأرباح هو أن تكون الأرباح المفصح عنها أكثر ثباتاً واستقراراً، الأمر الذي يعطي انطباعاً بانخفاض المخاطر التي تتعرض لها المنشأة ما يعني ارتفاعاً في أسعار أسهمها، وانخفاض تكاليف الاقتراض والتمويل، وزيادة إقبال المستثمرين على شراء أسهم المنشأة، بالإضافة إلى أهداف أخرى كالتكلفة السياسية، والتحايل على أنظمة الضرائب، وأهداف الإدارة الشخصية

للاستفادة من المكافآت حال تحقيق أداء مالي مستقر، ويرى (خليل، 2006: 496) أن الإدارة قد تهدف من وراء قيامها بممارسة إدارة الأرباح إلى تحقيق عدة أهداف هي:

1. تعزيز أداء المنشأة عن الفترة الحالية من خلال زيادة رقم الربح المفصح عنه ومن خلال تحسين صورة القوائم المالية، وذلك بغرض المطابقة مع تنبؤات الأرباح المحددة مسبقاً.
2. تجنب الإعلان عن خسائر لما له من أثر على وضع ومكافآت الإدارة وعلى قيمة المنشأة في السوق.
3. تحقيق تمهيد الدخل Income Smoothing بهدف تخفيض درجة التباين في أرقام الأرباح من فترة إلى أخرى.

وقد تلجأ الإدارة لممارسة إدارة الأرباح لأسباب أخرى وهي (رضا، 2010: 116):

1. التأثير على مقدار الضرائب المستحقة على المنشأة بالاعتراف المبكر ببعض الإيرادات أو تأجيل بعض المصروفات.
2. العمل على تجنب ظهور تباين واختلاف في نتائج أعمال المنشأة من سنة إلى أخرى، حتى لا يصبح هذا التباين كمقياس يستخدمه المستثمرون لقياس درجة المخاطرة التي إن ارتفعت فمن شأنها رفع تكلفة رأس المال.
3. كسب ثقة أصحاب المصالح في المنشأة بما فيهم المساهمين وحملة الأسهم ما يعني خفض احتمالات التعرض للإفلاس.
4. خفض التكاليف السياسية وتجنب التدخل الحكومي في المنشأة في حال كبر حجمها.
5. تحقيق أهداف الإدارة الذاتية، ففي حال كان تعاقد الإدارة مع الملاك على أساس أن المكافآت والحوافز الممنوحة للإدارة هي كنسبة من الأرباح المحققة فستعمل الإدارة حينها على تعظيم الأرباح المفصح عنها.

### 3.2.2 دوافع إدارة الأرباح:

مما لا شك فيه أن ظاهرة إدارة الأرباح تحدث نتيجة دوافع معينة لدى المدراء لتحقيق أهداف محددة مسبقاً، ولا يوجد خلاف على وجود الظاهرة ولكن الخلاف على الدوافع وراء ممارستها، وهذا الخلاف أدى إلى الخلط بين ما يمكن اعتباره دافعاً لممارسة إدارة الأرباح وبين ما يعتبر أداة لممارسة إدارة الأرباح، ومثال ذلك الخيارات المحاسبية (Accounting Choices) التي يختلط فيها الأمر هل هي أداة أم دافع لممارسة إدارة الأرباح (أبو جراد، 2011: 46)، ودوافع إدارة الأرباح على النحو التالي:

## 1. الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم سوق المال:

إن استخدام المستثمرين والمحللين الماليين للمعلومات المحاسبية لمساعدتهم في تقييم الأسهم يمكن أن يولد دافعاً لدى الإدارة للتلاعب في الأرباح للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير ولتتوافق هذه الأرباح مع التوقعات المسبقة للمستثمرين والمحللين (أبو عجيبة وحمدان، 2009: 7)، ويمكن تقسيم الحوافز الخاصة بسوق المال على النحو التالي (الداعور، 2013: 118):

### أ. تنبؤات الأرباح:

تشكل تنبؤات الأرباح الصادرة عن المحللين الماليين في السوق، أو التي تصدرها الإدارة نفسها أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح، فتسعى الإدارة للتقرير عن أرقام ربح تتفق مع التنبؤات أو تزيد عليها، وفسفة الإدارة من هذا السلوك خشيتها من تحمل تكاليف قد تكون باهظة في حال كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متنبأ به، وبالتالي فهي تسعى إلى تجنب حدوث انخفاض في أسعار الأسهم السوقية كرد فعل سلبي من السوق.

### ب. خيارات الأسهم:

يشكل تحديد مكافآت الإدارة على صورة خيارات الأسهم دافعاً قوياً للإدارة لاختيار التسويات المحاسبية الاستثنائية بصورة تؤثر على زيادة الأسعار السوقية للأسهم في تاريخ منح هذه الخيارات حيث تتوقف قيمة هذه الخيارات على أسعار الأسهم في تاريخ منحها، وتعتبر طريقة منح الخيارات من الطرق التي تضع مصالح المدراء التنفيذيين وقيمة المنشأة التي يديرونها في إطار واحد.

### ت. عروض حقوق الملكية الأولية:

تمثل عروض حقوق الملكية الأولية دافعاً لممارسة إدارة الأرباح، حيث تهدف إلى التأثير على السعر السوقي للأسهم عند حدوث عروض الأسهم من أجل رفع الأسعار السوقية لهذه الأسهم، وفي حال عرض أسهم لأول مرة في السوق لا يكون هناك سعر سوقي سابق للأسهم، ويكون هناك نقص في المعلومات لدى المستثمرين وبالتالي يعتمدون على القوائم المالية بشكل كبير، وهذا يمثل فرصة لممارسة إدارة الأرباح لتعظيم العائدات من بيع الأسهم.

## 2. الدوافع التعاقدية

تتفق كل من نظرية الوكالة Agency Theory ونظرية المحاسبة الإيجابية Positive Accounting Theory حول ضرورة استخدام الشركات لعقود التعويضات والمكافآت للمدراء كوسيلة لتحفيزهم على العمل بأقصى جهد ممكن من أجل مصلحة الشركة، وقد يعتمد بعض هؤلاء المدراء على تغيير نتائج الشركة الحقيقية من أجل الحصول على مكاسب زيادة (Sun, 2012: 112).

وتستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية للملاءمة بين مصالح الإدارة (والمتمثلة في المكافآت أو الحوافز)، وبين أصحاب المصالح الآخرين (أبو عجيبة وحمدان، 2009: 7)، وهناك نوعان من العقود، هما عقود الإقراض، وعقود المكافآت أو الحوافز للإدارة على النحو التالي:

#### أ. عقود الإقراض:

تشير نظرية المحاسبة الإيجابية إلى أن عقود الإقراض تؤثر بشكل كبير على الخيارات المحاسبية للمنشأة، وتؤكد النظرية وبشكل أكثر تحديداً على أنه وفي حال كانت عقود الدين تشتمل على شروط تقييدية تعتمد على البيانات المالية المفصح عنها، ففي هذه الحالة سوف تسعى الإدارة إلى استخدام الأساليب المحاسبية التي تظهر أرباحاً أكبر من الحقيقية مما يخفض احتمال امتثالها (أي الإدارة) للشروط الموجودة في عقود الإقراض (Omid, 2012: 8).

#### ب. عقود مكافآت الإدارة:

يرى (Healy and Wahlen, 1999: 382) أن عقود المكافآت الخاصة بالإدارة تدفع بها إلى إدارة أرباحها من أجل زيادة المكافآت وتحسين الوضع الوظيفي، علاوة على تخفيف حدة المخالفات المحتملة لمواثيق الدين. وفي حال كانت الأرباح دون الحد المطلوب للحصول على المكافأة يتم إدارة الأرباح تصاعدياً إلى أن تصل إلى الحد المطلوب، أما في حال كانت الأرباح أكبر من الحد الأقصى الذي يتوقف عنده منح مكافآت إضافية؛ ففي هذه الحالة تقوم الإدارة باختزال الأرباح لفترات قادمة للحصول على مكافآت إضافية (Yanqiong, 2010: 1134).

وقد أشار Levitt رئيس هيئة سوق المال الأمريكية SEC إلى أن أسلوب الاحتفاظ بالأرباح المسمى بـ (Cookie Jar Reserves) يعتبر من ممارسات إدارة الأرباح غير المقبولة، فالاعتمادات والمخصصات التي خصصت في فترات جيدة يتم الرجوع إليها في فترات أخرى عند الحاجة. ووفقاً لـ (Sun, 2012: 113) فإن هناك خمسة عوامل أساسية تعمل على زيادة ثروة إدارة المنشأة وهي كالتالي:

1. انخفاض أو تأجيل مدفوعات الضرائب.
2. وجود أنظمة مواتية ومرنة.
3. تخفيض التكاليف السياسية.
4. انخفاض تكاليف إنتاج المعلومات.
5. الزيادة في الأرباح المعلن عنها والتي يتم على أساسها منح العلاوات والمكافآت.



إن العوامل الأربعة الأولى مع فرض ثبات أية عوامل أخرى تعمل على زيادة التدفقات النقدية للمنشأة مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار الأسهم، في حين أن العامل الأخير من شأنه أن يزيد تعويضات ومكافآت الإدارة بشكل مباشر.

### 3. تخفيض ضريبة الدخل

يعتبر دافع تخفيض ضريبة الدخل من أهم الدوافع وراء ممارسة المدراء لإدارة الأرباح، وذلك من خلال اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها التقليل من القيمة الحالية لمدفوعات الضرائب، وأحد تلك الطرق المستخدمة طريقة تقييم المخزون السلعي للمنشأة، فعلى سبيل المثال عند الاختيار بين طريقتي LIFO و FIFO فإن ذلك سيعني تغير في التدفق النقدي نتيجة لتأثير طرق تقييم المخزون على الأرباح الخاضعة للضريبة، فالمنشآت تستخدم طريقة (FIFO) عند ارتفاع الأسعار لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية مما يعني زيادة في الضرائب وانخفاض في التدفق النقدي، أما عند استخدام طريقة (LIFO) عند انخفاض الأسعار ما يعني انخفاض قيمة الضرائب وزيادة في التدفق النقدي (الداعور وعابد، 2009: 826).

### 4. التكاليف السياسية

تسعى المنشآت لإدارة أرباحها عن طريق التغيير في البيانات المالية من أجل التأثير على قرارات المستثمرين، وتسعى كذلك للتحايل على الأنظمة الحكومية لتبدو نتائج أعمالها أقل ربحية من أجل التهرب من التدخل الحكومي فيها، حيث إن الاقتصاديات التي تضم أسواق أسهم غير كفؤة تكون معرضة لتعيين رؤسائها التنفيذيين من قبل الحكومة (Rahman, et. al., 2013: 74).

وتحرص المنشآت الكبرى على إدارة أرباحها وتخفيضها حتى لا تصبح محل نظر واهتمام المشرعين، فعلى سبيل المثال في عام 1970م أدى الحظر على تصدير النفط من بعض الدول إلى ارتفاع كبير في الأسعار، مما جعل شركات البترول تحقق أرباحاً هائلة لفتت أنظار الكونجرس، الأمر الذي حدا به سن قانون ضريبة خاص سمي بـ "ضريبة الأرباح غير المتوقعة" في محاولة لكبح جماح أسعار النفط، ونتيجة لسن هذا القانون بدأت الشركات باتخاذ تدابير من شأنها إظهار أرباحاً أقل من الحقيقية كتأجيل الاعتراف بالإيرادات أو تعجيل الاعتراف بالنفقات (Mulford and Comiskey, 2002: 7).

### 5. الدوافع التنظيمية

يوجد دافع تنظيمي يؤثران على إدارة الأرباح وهما التنظيم الصناعي وتنظيم مكافحة الاحتكار:

## أ. التنظيم الصناعي:

تخضع بعض الصناعات لا سيما المصرفية والتأمين والصناعات الخدمية لرقابة تنظيمية ولوائح مرتبطة بالأرقام المحاسبية والنسب المالية وذلك لضمان أكبر قدر من الامتثال من قبل هذه الصناعات، فالمصارف وشركات التأمين غالباً ما تخضع لمتطلبات وجود ما يكفي من رأس المال والأصول لمقابلة التزاماتها، وبالتالي تعطي هذه القواعد والأنظمة دافعاً لممارسة إدارة الأرباح، وقد أظهرت أبحاث كثيرة أن المصارف التي تمتلك الحد الأدنى من متطلبات رأس المال تقوم بممارسة إدارة الأرباح عن طريق المبالغة في مخصصات خسائر القروض أو المبالغة في الاعتراف بمكاسب المحافظ الاستثمارية.

## ب. تنظيم مكافحة الاحتكار:

تتوفر لبعض المنشآت بيئة تنظيمية تدفعها لممارسة إدارة الأرباح، فالمنشآت التي تكون معرضة للاثهام بقضايا الاحتكار يكون لديها دافع قوي لإدارة أرباحها والفصاح عن أرباح أقل من الحقيقية (أبو عجيبة وحمدان، 2009: 8).

## 4.2.2 أساليب إدارة الأرباح:

توجد مجموعة متنوعة من الأساليب والتقنيات التي يمكن استخدامها عند قيام الإدارة بإدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال قد تعتبر الإدارة أن بعض المعلومات غير مهمة نسبياً ولا تقوم بالإفصاح عنها وتبرر ذلك باتباعها لمبدأ الأهمية النسبية الحاكم للإطار المفاهيمي المحاسبي مما يوجه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة مسبقاً (السرطاوي وآخرون، 2013: 826)، وقد حدد Arthur Levitt في خطابه الشهير خمسة أنواع لإدارة الأرباح وهي "Big bath" أي الحمام الكبير الناتج عن تكاليف إعادة الهيكلة، و"Cookie Jar reserves" أي الاحتفاظ بالأرباح لسنوات قادمة، و"creative misapplications of acquisition accounting" أي محاسبة الاستحواذ الإبداعية، و"the premature recognition of revenue" أي الاعتراف المبكر بالإيرادات (Levitt, 1998)، وفيما يلي توضيح هذه الأساليب:

### 1. Big Bath الحمام الكبير:

يحدث أحياناً أن تقوم المنشأة بإعادة هيكلة ديونها أو التخلص من بعض أصولها أو التخلص من أحد خطوط إنتاجها، وهذا الأمر قد يحملها مصاريف إضافية عالية فتلجأ الإدارة هنا إلى تطبيق تقنية الحمام الكبير، ويتخطى تطبيق هذا الأسلوب حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى

سبيل المثال في سنة سيئة قد تقرر المنشأة تخفيض الأصول، فهي على كل حال سنة سيئة لم تحقق فيها توقعات الأرباح المطلوبة، وتتضمن نظرة ضمنية بعدم وجود التزامات إضافية في حال جعل السنة المالية أسوأ مما هي عليه، فيتم التخلص من جميع الأصول التي تحقق خسائر من خلال الحمام الكبير، وبالتالي سيتم تنظيف الميزانية وستتخفض المصروفات في السنوات القادمة وستبدو المنشأة كأنها حققت أرباحاً غير عادية (حماد، 2005: 436)، ووفقاً لهذه التقنية فإن كانت الإدارة ترى أنها ستعلن عن نتائج أعمال سيئة نتيجة إعادة الهيكلة أو التخلص من الأصول فلتعلن عنها دفعة واحدة وتنتهي من هذا الأمر نهائياً (Rahman, et. al., 2013: 69).

## 2. Cookie Jar Reserves الاحتفاظ بالأرباح لسنوات قادمة

عادة يستخدم هذا الأسلوب في حال وجود النفقات التي تحتاج إلى تقدير وفي حال كانت المنشأة في سنة جيدة ولكنه تتوقع سنوات قادمة غير جيدة لها، فتقوم المنشأة وفقاً لهذه التقنية بالمغالاة في تقدير الاحتياطات والمخصصات عن طريق التقدير المبالغ فيه للالتزامات المستقبلية، وذلك بهدف احتجاز الأرباح في الأوقات الجيدة على شكل مخصصات واحتياطات ليتم استخدامها في فترات تكون فيها نتائج الأعمال متدنية (رضا، 2010: 124).

وفيما تتميز المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق باعتمادها على التقدير المحاسبي والتي تسجل وتحسب بناءً على صفقات تخص السنة المالية الحالية ويترتب عليه التزامات مستقبلية ستدفع مستقبلاً وتحتاج تقدير من الإدارة؛ إلا أن الشك دائماً ما يحيط بعملية التقدير بمعنى أنه لا يوجد تقدير صحيح بل يوجد مجال لعدة تقديرات ممكنة، ومن هنا على الإدارة اختيار تقدير واحد، وتهيء عملية الاختيار الفرصة لإدارة الأرباح بحيث عندما تختار الإدارة تقديراً يأخذ الحد الأعلى الممكن والمقبول للمصروفات تكون النتيجة تسجيل مصروف أكبر في الفترة الحالية مما لو تم اختيار الحد الأدنى للتقدير، وبالتالي يمكن تسجيل مصروفات أقل في الفترة التالية وبهذا تخلق الإدارة ما يسمى (Cookie Jar reserves) يمكن استخدامها لاحقاً لتعزيز الإيرادات (أبو جراد، 2011: 54).

## 3. Creative Acquisition Accounting محاسبة الاستحواذ الإبداعية

قدم المعيار رقم 3 من معايير الإبلاغ المالي (International Financial Report Standard) (IFRS) مبادئ توجيهية واسعة عن كيفية تخصيص أسعار عمليات الاستحواذ التي تقوم بها منشآت الأعمال، كما أن هيئة سوق رأس المال الأمريكية (SEC) تقوم بالتدقيق على الطريقة التي تخصص بها تكاليف البحث والتطوير، وبالرغم من ذلك يتبقى هناك مجال للشركات أن تمارس التلاعب (Zulfiqar, et. al., 2011: 534)، وفي حال قيام الشركة بعملية استحواذ أو أكثر خلال العام يجب النظر عن كثب عن كيفية المحاسبة عنها وتأثيرها المستقبلي على المنشأة وعلى أرباحها، كما أنه تم تعديل معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted

عمليات الاستحواذ باستخدام طريقة الشراء (Purchase Method) وإلغاء استخدام طريقة المصالح المشتركة Pooling of Interests (أبو عجيلة وحمدان، 2009: 8).

#### 4. misapplications of accounting principles سوء تطبيق المبادئ المحاسبية

تشكل الأهمية النسبية مصدر قلق رئيس للمدققين حيث النسبية تسمح لإدارة المنشأة التلاعب بالأرقام المالية ما يكفي لمطابقتها مع توقعات المحللين، وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (Accounting Standards Board) على أنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه نتيجة هذا الإغفال أو التحريف (Arens, et. al., 2012: 250)، ولا يكون أمر الأهمية النسبية مشكلة كبيرة في الشركات الصغيرة على اعتبار أن كل شيء مهم ويجب أخذه في الاعتبار، أما في الشركات الكبيرة التي تقدر إيراداتها وأصولها بالمليارات فمن المحتمل الإفلات بملايين الدولارات لمجرد اعتبار أن الأمر غير جوهري بطبيعته.

#### 5. the premature recognition of revenue الاعتراف المبكر بالإيرادات

تعتمد بعض المنشآت في سبيل محاولتها لزيادة أرباحها إلى التلاعب بتوقيت وطريقة الاعتراف بالإيرادات، حيث تعترف بتحقق الإيراد من عملية البيع قبل تسليم المنتج للعميل أو في وقت يكون فيه الزبون لا يزال يملك خيار إنهاء أو إبطال أو تأخير عملية البيع (Levitt, 1998).

ويضيف (Rahman, et. al., 2013) عدداً آخر من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح

وهي:

#### 6. Operating versus non-operating Income الربح التشغيلي مقابل الربح غير

##### التشغيلي

تنقسم الأرباح إلى نوعين الأول أرباح تشغيلية والثاني أرباح غير تشغيلية، وفيما يتوقع للأرباح التشغيلية الاستمرار والتأثير مستقبلاً فإن الأرباح غير التشغيلية لن يكون لها أي تأثير مستقبلي، ويشتمل الدخل غير التشغيلي على العمليات غير المستمرة، والمكاسب أو الخسائر غير العادية، والأثر التراكمي للتغيير في استخدام المبادئ المحاسبية، ويمكن للمدراء أن يديروا الأرباح عند اتخاذ القرارات حول البنود التي تقع في تلك المناطق، فعلى سبيل المثال قد تعتبر عملية التخلص من أحد المصانع الرئيسية إما رسوم خاصة أو غير عادية أو قد تعتبر من ضمن العمليات غير المستمرة ولا يتحدد التصنيف الأكثر دقة إلا وفقاً لحكم الإدارة.

## 7. Early retirement of debt سداد الديون المبكر

يمكن للإدارة إدارة أرباحها عن طريق تحديد الفترة المالية للسداد المبكر للديون ويحدث الربح أو الخسارة عندما تدفع المنشأة ديونها مبكراً وبنقد تختلف قيمته عن القيمة الدفترية للديون طويلة الأجل مثل السندات وتسجل هذه الأرباح أو الخسائر كبنود غير عادي في الجزء السفلي من قائمة الدخل مما يعزز أرباح الفترة.

## 8. Use of derivatives استخدام المشتقات

تقدم المشتقات العديد من الفرص لإدارة الأرباح، فعلى فرض أن منشأة لديها قضية تتعلق بسندات مستحقة بفائدة ثابتة يمكنها أن تدخل في مقايضات أسعار فائدة من شأنها تحويل فائدة السندات من ثابتة إلى متغيرة، وعندما يزيد سعر الفائدة تسجل المنشأة زيادة في مصاريف الفائدة وعندما تنخفض الأسعار تسجل انخفاضاً في المصاريف، وفي حال دخلت المنشأة عملية المقايضة فإنها تتحين الفرصة والوقت المناسب لإدارة أرباحها.

## 9. Shrink the ship تقليص السفينة

لا يتوجب على الشركات التي تعيد شراء أسهمها التقرير عن أي ربح أو خسارة لأنه لم يترتب أي دخل عن هذه العملية، والسبب في ذلك أنه وبموجب GAAP تعتبر المنشأة وحملة أسهمها كيان واحد، ويتحصل الدخل فقط في حال معاملات الملكية لخارج المنشأة، وشراء الأسهم لا يؤثر على الأرباح ولكنه يستخدم للتأثير على ربحية السهم (McKee, 2005: 21).

ويضيف (Ronen and Yaari, 2008: 31) أساليب أخرى قد تستخدمها الإدارة في سبيل إدارتها للأرباح وهي كالتالي:

1. الاختيار بين المعالجات المحاسبية المقبولة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) كالاختيار بين طريقة (FIFO) وطريقة (LIFO) في تقييم المخزون السلعي.
2. التلاعب في التقديرات الخاصة بالمعاملات المالية التي تحتاج إلى نوع كبير من التقدير والاجتهاد الشخصي.
3. هيكله المعاملات لتحقيق نتائج محاسبية مستهدفة، كاستخدام استراتيجية محفظة الأصول لبيع عقود الإيجار حيث يتم الاعتراف بالإيراد التشغيلي فقط عند دفع الإيجار.
4. إدارة الشفافية في عرض البيانات المالية، فتقوم الإدارة مثلاً بعرض البنود الخاصة في سطر خاص في قائمة الدخل ثم تفصيلها في الإيضاحات المرفقة.

5. اتخاذ قرار بشأن توقيت اعتماد العمل بمعايير جديدة، ويكون لهذا القرار أثر على قائمة الدخل أو الأثر الرجعي للتسويات الخاصة بحقوق الملكية في قائمة المركز المالي، ولا علاقة للقرار بتنفيذ المعيار من عدمه ولكنه يتعلق بالتوقيت فقط.

ويلاحظ مما سبق أن استخدام الإدارة لتلك الطرق والأساليب تحركه دوافع إدارية تختلف طبقاً لاختلاف حجم وطبيعة المنشأة ونصيبها في السوق، فضلاً عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى مساهمة الإدارة في ملكية المنشأة، فضلاً عن مدى استقرار الدخل واعتقاد الإدارة بمدى ملاءمته مع توقعات مستخدمي القوائم المالية بغرض تحسين صورة الأداء واتباع الأساليب والأدوات المختلفة التي تعمل على تطوير وتعديل مستوى الدخل من فترة إلى أخرى.

## 5.2.2 نتائج إدارة الأرباح:

على الرغم من إدراك مدراء المنشآت للمشاكل الخطيرة التي قد تنتسب فيها إدارة الأرباح في المدى الطويل وإن حققت أرباحاً في المدى القصير؛ إلا أنهم يقومون بممارسة إدارة الأرباح متجاهلين هذه المشاكل الخطيرة، ومن أهم هذه المشاكل (عيسى، 2008 ب: 18):

1. **تخفيض قيمة المنشأة:** فتعجيل المنشأة في جني الأرباح قد يضطرها إلى بيع المنتج مبكراً فيما لو أخرته قد يجني لها أرباحاً أكثر، وكذلك الحال بالنسبة للمصروفات الاختيارية فتأخير الصيانة ومصروفات البحث والتطوير وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات وتخفيض إنتاجية المنشأة.

2. **تلاشي المعايير الأخلاقية:** فإدارة الأرباح حتى وإن كانت لا تنتهك معايير المحاسبة بشكل واضح إلا أنها تبقى مشكوك فيها أخلاقياً، وبالتالي فممارسة إدارة الأرباح يسمح بخلق مناخ قد يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك في أخلاقيتها.

3. **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** فإدارة الأرباح تمارس على مستوى الإدارة التشغيلية كما الإدارة العليا، وذلك بهدف الحصول على المكافآت والترقيات، وبالتالي تبقى مشاكل الإدارة التشغيلية بدون حلول أو تصحيح من قبل الإدارة العليا.

4. **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** فقد فرضت هيئة سوق المال الأمريكية SEC عقوبات صارمة على الشركات التي تقوم بإدارة أرباحها، ففي أوائل التسعينيات فرضت الهيئة غرامة مالية مقدارها مليون دولار على شركة W.R.Grace & Co وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والاعلان عنها، وذلك أن الشركة قامت بتخفيض أرباحها وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة وفي سنوات لاحقة قامت بإعادة هذه الاحتياطات إلى الأرباح.

وهنا يمكن القول إنه مهما حققت الإدارة من منافع من ممارسة إدارة الأرباح سواء كانت منافع شخصية أو من أجل مصلحة المنشأة، إلا أن هذا الأمر يتعارض مع مصلحة المنشأة وقد يتسبب لها بالضرر على المدى البعيد، وهنا يجب على إدارة التدقيق الداخلي الحرص على توافر أقصى درجة من الجودة والكفاءة في أداء المهام المناطة بها من أجل اكتشاف هذه الممارسات والتبليغ عنها في سبيل الحد من أثارها التي قد تكون كارثية.

وهناك بعض الإشارات التحذيرية التي تشير إلى وجود إدارة الأرباح ومن أهم هذه الإشارات (Magrath and Weld 2002):

1. تدفقات نقدية لا ترتبط بأرباح المنشأة.
2. مخصصات ديون مشكوك فيها لا يوجد ارتباط بينها وبين حسابات العملاء.
3. احتياطات لا ترتبط ببند المركز المالي.
4. حسابات عملاء لا ترتبط بالإيرادات.
5. احتياطات التملك المشكوك في صحتها.
6. الأرباح التي تأتي دائماً متفقة ومتطابقة مع توقعات المحللين الماليين.

## 6.2.2 أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد إدارة الأرباح:

إن الهدف من إدارة التدقيق الداخلي هو تحسين أداء المنشأة وتفعيل مفهوم المساءلة وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف الأخرى ذات الاهتمام بالمنشأة، ويتم ذلك من خلال إعادة هندسة عملية التدقيق الداخلي بما يضمن زيادة فعاليتها كنشاط مضيف للقيمة، حيث ينظر إلى وظيفة التدقيق الداخلي من منظور شامل للنواحي المالية والإدارية في المنشآت والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالإتصال وإعداد التقارير ونهاية بالمتابعة المستمرة، ويجب على إدارة التدقيق الداخلي إخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف المضيفة للقيمة بما يضمن الجودة وسرعة الأداء والفاعلية من منظور سلسلة القيمة، ولزيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يجب الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية (الشحادة والبرغوثي، 2009: 10):

- كفاءة المدقق الداخلي.
  - المتطلبات المهنية وما تفرضه معايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني.
  - الإشراف والتشاور المستمر مع أعضاء مجلس الإدارة ولجان التدقيق والإدارة التنفيذية.
  - الحرص على ضمان أكبر قدر كاف من الاستقلالية في عمل المدقق الداخلي.
- ومع ازدياد حالات الغش والاحتيال في الشركات وآثاره السلبية عليها، فقد ازداد تركيز مجالس الإدارة على العوامل والعناصر التي تحد من عمليات الغش والتي من ضمنها وظيفة التدقيق الداخلي،

وفي دراسة أجرتها شركة Deloitte للتدقيق تتعلق بالغش في البنوك الهندية أشارت إلى أن أكثر من نصف عمليات الغش والاحتيال في هذه البنوك يتم اكتشافه بواسطة وظيفة التدقيق الداخلي (Deloitte، 2012)

ويمكن للمدقق الداخلي وفي سبيل سعيه لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها الاستعانة ببعض النشرات المحاسبية التي أصدرتها SEC والتي تساعد في الحد من إدارة الأرباح والحكم على مدى تلاعب الإدارة في المعلومات المالية، وفيما يلي بعض هذه النشرات:

### 1. النشرة المحاسبية رقم (99) Staff Accounting Bulletin (SAB)

وهذه النشرة بعنوان الأهمية النسبية Materiality، وتهدف إلى وضع مرشد عن كيفية تقييم وتقدير الأهمية النسبية للتعريفات الموجودة في التقارير المالية عن طريق تلخيص وبيان المبادئ المتعارف عليها وقوانين سوق المال المتعلقة بالأهمية النسبية، وقد أوضحت أن إدارة الأرباح تنتج من الاستخدام أو الفهم الخاطئ للأهمية النسبية، وأن التحريف الناجم عن إدارة الأرباح المتعمدة غير مقبول بغض النظر عن الأهمية النسبية للبنود التي تم تعريفها.

### 2. النشرة المحاسبية رقم (100) Staff Accounting Bulletin (SAB)

تهدف هذه النشرة إلى وضع مرشد عن كيفية الاعتراف بالإيراد وكيفية المحاسبة عن الاندماج واطمحلال قيمة الأصول، وقد اشتملت على بعض القواعد في هذا المجال:

- قواعد الاعتراف بالإيراد.
- قواعد الاندماج.
- اضمحلال قيمة الأصول.

وأوضحت النشرة أن إدارة الأرباح تنتج من الاعتراف الخاطئ بالإيرادات عن طريق الاعتراف بالإيراد قبل البيع أو التسليم، كما تنتج إدارة الأرباح عن طريق المحاسبة الخاطئة للاندماج فتقوم إدارة المنشأة بتسجيل كامل قيمة الشراء في قائمة الدخل مرة واحدة دون استهلاكها على سنوات متعددة، وتنتج إدارة الأرباح كذلك نتيجة خفض قيمة بعض الأصول.

### 3. النشرة المحاسبية رقم (101) Staff Accounting Bulletin (SAB)

وهي بعنوان الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية وتهدف إلى وضع مرشد عن كيفية الاعتراف بالإيراد، وحددت النشرة بعض القواعد التي يجب مراعاتها عن الاعتراف بالإيرادات وهي:

- وجود دليل قوي على وجود صفقة.
- تسليم المنتج أو تأدية الخدمة.
- ثبات السعر المقدم من البائع للمشتري أو قابليته لأن يكون محددًا.



- أن تكون عملية تحصيل الإيرادات مؤكدة بصفة معقولة.

وقد أوضحت النشرة أن إدارة الأرباح تحدث نتيجة الاعتراف الخاطئ بالإيرادات وعدم الالتزام بالقواعد السابقة بشكل صحيح. ويمكن للمدقق الداخلي الاجتهاد في الحد من عمليات التلاعب في القوائم المالية وعمليات إدارة الأرباح بالتأكد من تطبيق هذه الخطوات (رضا، 2010: 49):

1. فيما يتعلق بالتحكم في توقيت تنفيذ العمليات على المدقق الداخلي التأكد من إعادة التقييم المستمر للبنود داخل الحسابات بحيث يتم تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة كل عام بمجرد حدوثها.
2. أما بخصوص العمليات المصطنعة فعليه التأكد من تطبيق مفهوم الجوهر فوق الشكل أي أن جوهر العملية الاقتصادي هو الذي يحدد الجوهر المحاسبي وليس الشكل القانوني لها.
3. تحديد القواعد التي تحكم أو تقلل من عملية التقدير الشخصي.
4. التأكد من تطبيق مفهوم الثبات والاتساق في اختيار السياسات المحاسبية بحيث يكون هناك ثبات واستمرار في تطبيق السياسات المحاسبية عبر السنوات، بحيث لو طبقت الإدارة سياسة معينة في سنة محددة لتحقيق نتائج مرجوة فعليها الاستمرار في تطبيق هذه السياسة في السنوات اللاحقة حتى لو أدى تطبيقها إلى نتائج غير مرغوب فيها.
5. وضع الإرشادات والتعليمات التي تضيق نطاق البدائل المحاسبية مع تحديد الحالات التي تتطلب تطبيق ممارسة معينة.

وقد يواجه المدقق الداخلي صعوبات في سبيله لاكتشاف إدارة الأرباح والحد منها، ومن هذه الصعوبات (رضا، 2010: 35):

1. صعوبة اكتشاف غش الإدارة تلقائياً بسبب الموقع التنظيمي لها الذي قد يسمح لها بممارسة الغش دون اكتشافه من إدارة التدقيق الداخلي.
2. غياب المرشد المهني الفعال والموجه الناجع في اكتشاف عملية التلاعب.
3. نقص الخبرة لدى بعض المدققين مما يحول دون العمل بكفاءة وفعالية لاكتشاف عمليات التلاعب وإدارة الأرباح، كما قد لا يكون لديهم نماذج كافية ووسائل فعالة لتقدير عملية التلاعب.

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

0.3 تمهيد

1.3 منهج الدراسة

2.3 مجتمع الدراسة

3.3 عينة الدراسة

4.3 أداة الدراسة

5.3 صدق الاستبانة

6.3 ثبات الاستبانة

7.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

### 0.3 تمهيد:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي منها، ومن خلالها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. ويتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك الأداة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن الأدوات التي استخدمها لجمع البيانات، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

### 1.3 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف (الحماداني، 2006: 100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض، وتم جمع البيانات الخاصة بإدارة الأرباح من التقارير المالية السنوية المفصح عنها للشركات.

### 2.3 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة، وبناءً على مشكلة

الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مدراء ورؤساء أقسام التدقيق الداخلي في جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددها (49) شركة.

### 3.3 عينة الدراسة:

قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع (49) استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد (30) استبانة، وقد واجه الباحث العديد من الصعوبات في الدراسة العملية وفي عملية توزيع الاستبانات واستردادها؛ نظراً لأن أغلب مقرات الشركات المدرجة في بورصة فلسطين موجودة في الضفة الغربية، كما أن العديد من الشركات رفضت تعبئة الاستبانة نظراً لحساسية موضوع إدارة الأرباح بالنسبة لهذه الشركات.

### 4.3 أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة، وتعرف بأنها: "أداة ذات أبعاد وبنود تستخدم للحصول على معلومات أو آراء يقوم بالاستجابة لها المفحوص نفسه، وهي كتابية تحريرية" (الأغا والأستاذ، 2004: 116)، حيث تم استخدام الاستبانة للتعرف على "علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين".

وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيب (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي، الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب، عدد الدورات التدريبية التي حصل عليها المستجيب في مجال التدقيق) وبيانات عن الشركة (ما هو المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي، يتبع التدقيق الداخلي تنظيمياً لـ، عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي، نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من (42) فقرة، موزع على (5) مجالات:

**المجال الأول:** المؤهلات العلمية والعملية، ويتكون من (10) فقرات.

**المجال الثاني:** التدريب، ويتكون من (8) فقرات.

**المجال الثالث:** الاستقلالية والموضوعية، ويتكون من (10) فقرات.

**المجال الرابع:** نطاق عمل التدقيق الداخلي، ويتكون من (10) فقرات.

**المجال الخامس:** حجم قسم التدقيق الداخلي، ويتكون من (4) فقرات.

وقد تم استخدام المقياس 1-10 بحيث كلما اقتربت الدرجة من 10 دل على الموافقة العالية على ما ورد في العبارة والعكس صحيح، وقد تم اختيار هذا المقياس نظراً لدقته في الإجابة ويعطي مجالاً أكبر لاختيار الإجابة الأدق على تساؤلات الاستبانة.

### 5.3 صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني "أن تقيس الاستبانة ما وضعت لقياسه" (الجرجاوي، 2010: 105)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001: 88)، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

#### 1. الصدق الظاهري:

وقد اختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال المشكلة موضوع الدراسة، حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (8) متخصصين في المحاسبة والإحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية -انظر الملحق رقم (1).

#### 2. صدق المقياس:

#### أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

## • نتائج الاتساق الداخلي

يوضح جدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "المؤهلات العلمية والعملية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (1)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "المؤهلات العلمية والعملية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تتوافر لدى المدققين الداخليين المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لأداء مهامهم بشكل جيد.	.493	*0.003
2.	يوجد لدى المدققين الداخليين إمام كافٍ بمعايير التدقيق الداخلي ومدونات السلوك المهني.	.686	*0.000
3.	يحرص المدققون الداخليون على مواكبة المستجدات على معايير التدقيق الداخلي باستمرار.	.581	*0.000
4.	يحافظ المدققون الداخليون على التحصيل العلمي والمهني المستمر لتطوير مهاراتهم.	.659	*0.000
5.	يتوفر للمدققين الداخليين المعرفة الكافية بعمليات وإجراءات الشركة.	.800	*0.000
6.	لا يقوم المدققون الداخليون بأداء أي خدمة لا تكون لديهم الخبرة والمهارة الكافية لأدائها.	.451	*0.006
7.	يتلقى المدققون الداخليون الأقل خبرة دعماً وإشرافاً مباشراً من المدققين الداخليين الأقدم والأكثر خبرة.	.764	*0.000
8.	يملك المدققون الداخليون القدرة الكافية على تمييز الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية.	.717	*0.000
9.	يملك المدققون الداخليون معرفة جيدة ببرامج الحاسوب وبرامج تحليل البيانات.	.629	*0.000
10.	يجيد المدققون الداخليون مهارات الاتصال والتواصل وكتابة التقارير بما يسهل تنفيذ مهام التدقيق.	.737	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " التدريب " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

## جدول (2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "التدريب" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.777	توفر إدارة الشركة دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.
2.	*0.002	.505	يتم صياغة خطة تدريب سنوية في ضوء التطورات المهنية والاحتياجات الشخصية للمدققين الداخليين.
3.	*0.003	.494	تحرص الإدارة على أن تواكب خطة التدريب التطورات والمستجدات في قطاع الأعمال ومهنة التدقيق الداخلي.
4.	*0.000	.635	ساعات التدريب السنوية كافية ومناسبة مقارنة بإجمالي ساعات العمل السنوية.
5.	*0.000	.770	يتم الأخذ في الاعتبار عدد الدورات التدريبية والمجال الذي تناولته عند منح الترقيات والمكافآت.
6.	*0.000	.625	تحرص الإدارة على التنوع في التدريب ما بين دورات تدريبية ومؤتمرات وندوات وورشات عمل.
7.	*0.003	.504	يرصد للتدريب مبلغ كافٍ من المال في الموازنة السنوية للتدقيق الداخلي.
8.	*0.000	.725	تقوم الإدارة بتقييم نتائج التدريب بدقة وموضوعية ومتابعة أثرها على المدققين الداخليين (المتدربين).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاستقلالية والموضوعية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول (3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الاستقلالية والموضوعية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	.890	*0.000
2.	يتم تعيين أو عزل مدير التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	.905	*0.000
3.	لا يقوم المدققون الداخليون بتدقيق عمليات شاركوا في تنفيذها من قبل.	.837	*0.000
4.	يواصل المدققون الداخليون آراءهم بخصوص المخاطر إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق دون عوائق.	.884	*0.000
5.	توفر الشركة بيئة عمل تضمن التزام المدققين الداخليين بالأمانة والموضوعية والحرص على أداء الواجب والمسؤوليات.	.897	*0.000
6.	توجد ضوابط ولوائح تمنع المدققين من ممارسة أية أفعال قد تسيئ إلى مهنهم أو إلى الشركة التي يعملون فيها.	.779	*0.000
7.	المدققون الداخليون قادرون على الالتزام بأعلى درجات الموضوعية في أعمالهم، ولا يخضعون لتأثير مصالحهم الشخصية.	.889	*0.000
8.	يلتزم المدققون الداخليون إبلاغ الأطراف المعنية عن أي معيقات للاستقلالية أو الموضوعية.	.908	*0.000
9.	لا يشارك المدققون الداخليون في أي نشاط يتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.	.816	*0.000
10.	لا يعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين.	.868	*0.000

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .



يوضح جدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "نطاق عمل التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

#### جدول (4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "نطاق عمل التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.012	.411	يقوم المدققون الداخليون بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات بشأنها.
2.	*0.002	.502	ينسق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي لإنجاز التقارير المالية للشركة.
3.	*0.002	.511	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات المناسبة الخاصة بإدارة المخاطر في الوقت المناسب.
4.	*0.004	.470	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي الخدمات الاستشارية لأي جهة أو دائرة داخل الشركة.
5.	*0.000	.812	يلتزم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة في الشركة ويساهم في تحسينها وإعطاء الملاحظات عليها.
6.	*0.000	.676	يحافظ التدقيق الداخلي على وجود ضوابط وإجراءات رقابية فعالة داخل الشركة.
7.	*0.000	.770	يناقش مدير التدقيق الداخلي الإدارة العليا في حال قبولها بمستوى مخاطر لا يناسب الشركة، وإن لم تستجب فإنه يرفع الأمر إلى مجلس الإدارة لحسمه.
8.	*0.000	.774	يركز المدققون الداخليون في أعمالهم على اكتشاف الغش والتلاعب في الحسابات والتقارير المالية.
9.	*0.001	.532	يستنفذ قسم التدقيق الداخلي سنوياً عدد ساعات عمل كافية ومناسبة في مراجعة عمليات مرتبطة بعملية إعداد وعرض التقارير المالية.
10.	*0.024	.364	يقوم المدققون الداخليون بفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات المالية وتقييم كفاءتها وفعاليتها.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "حجم قسم التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

#### جدول (5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "حجم قسم التدقيق الداخلي" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يتلقى قسم التدقيق الداخلي دعماً في الكادر البشري بشكل مستمر من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.	.758	*0.000
2.	حجم الكادر البشري في قسم التدقيق الداخلي مناسب للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة.	.799	*0.000
3.	حجم الموازنة السنوية المخصصة لقسم التدقيق الداخلي مناسبة وكافية للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة.	.719	*0.000
4.	تكون لقسم التدقيق الداخلي أولوية لدى الإدارة في حالات التوسع الإداري وتوسعة الهيكل التنظيمي.	.609	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

#### ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. يبين جدول (6) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

## جدول (6)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.711	المؤهلات العلمية والعملية.
*0.000	.702	التدريب.
*0.000	.708	الاستقلالية والموضوعية.
*0.000	.837	نطاق عمل التدقيق الداخلي.
*0.000	.685	حجم قسم التدقيق الداخلي.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

### 6.3 ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو "أن تعطي الاستبانة نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية" (الجرجوي، 2010: 97)، ويقصد به أيضا "إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة" (القحطاني، 2002).

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

#### معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (7).

## جدول (7)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

الصدق الذاتي *	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.908	0.824	10	المؤهلات العلمية والعملية.
0.890	0.792	8	التدريب.
0.980	0.960	10	الاستقلالية والموضوعية.
0.878	0.771	10	نطاق عمل التدقيق الداخلي.
0.952	0.905	4	حجم قسم التدقيق الداخلي.
<b>0.956</b>	<b>0.915</b>	<b>42</b>	<b>المجالات السابقة معا</b>

\*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.771، 0.960)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.915). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح (0.878، 0.980)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.956) وهذا يعني أن الصدق الذاتي مرتفع.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2)، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

### 7.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

#### اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (8).

## جدول (8)

### نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	المجال
0.275	المؤهلات العلمية والعملية.
0.570	التدريب.
0.129	الاستقلالية والموضوعية.
0.563	نطاق عمل التدقيق الداخلي.
0.260	حجم قسم التدقيق الداخلي.
0.090	جميع مجالات الاستبانة

واضح من النتائج الموضحة في جدول (8) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وبذلك سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة. وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages) لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. اختبار كولمغوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد استخدمه الباحث لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة وكذلك لدراسة العلاقة بين المجالات.
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي (6) أو زادت أو قلت عن ذلك، وقد استخدمه الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

#### 0.4 تمهيد

1.4 عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

2.4 عرض لخصائص عينة الدراسة وفق بيانات عن الشركة

3.4 تحليل جودة التدقيق الداخلي

4.4 مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

5.4 اختبار الفرضيات

## 0.4 تمهيد:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات العامة التي اشتملت على العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي، الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب، عدد الدورات التدريبية التي حصل عليها المستجيب في مجال التدقيق (و بيانات عن الشركة (ما هو المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي، يتبع التدقيق الداخلي تنظيمياً لـ، عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي، نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

## 1.4 عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

- توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول (9)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	3	10.0
من 30 إلى أقل من 40	20	66.7
40- أقل من 50	5	16.7
50 سنة فأكثر	2	6.7
<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100.0</b>

يتضح من جدول (9) أن ما نسبته 10.0% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنة، 66.7% تتراوح أعمارهم من 30 إلى أقل من 40 سنة، 16.7% تتراوح أعمارهم من 40- أقل من 50 سنة، بينما 6.7% أعمارهم 50 سنة فأكثر، ويتضح من ذلك أن غالبية أفراد العينة بما يمثل 90% ذوو فئة عمرية أكبر من 30 سنة؛ مما يعني أنهم يمتلكون خبرة وممارسة عملية جيدة في مجال عملهم مما يجعلهم قادرين على الإجابة على تساؤلات الاستبانة بدقة وموضوعية، ويرجح الباحث سبب زيادة هذه الفئة نظراً لأن العمر بين 30-40 يعتبر مرحلة ذروة الشباب والعطاء ما يعني أن الشركات تعتمد على الطاقات الشابة في تولى منصب إدارة التدقيق الداخلي.

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (10)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
-	-	دبلوم
70.0	21	بكالوريوس
30.0	9	ماجستير
-	-	دكتوراه
<b>100.0</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول (10) أن ما نسبته 70.0% من عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، بينما 30.0% يحملون درجة الماجستير، ويتضح من ذلك أن جميع أفراد العينة من حملة الشهادات الجامعية الأولى وشهادة الماجستير؛ مما يعني أنهم يمتلكون المؤهلات المناسبة للإجابة على تساؤلات الاستبانة بدقة وموضوعية.

- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

جدول (11)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة المئوية %	العدد	التخصص
60.0	18	محاسبة
33.3	10	إدارة
6.7	2	علوم مالية ومصرفية
-	-	اقتصاد
-	-	أخرى
<b>100.0</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول (11) أن ما نسبته 60.0% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، 33.3% تخصصهم إدارة، بينما 6.7% تخصصهم علوم مالية ومصرفية، ويتضح من ذلك أن غالبية أفراد العينة بما يمثل 60% حاصلين على تخصص المحاسبة الذي يتعلق بالتدقيق الداخلي بشكل كبير؛ وهذا يعني توافر مؤهلات علمية مناسبة لدى مفردات العينة تؤدي إلى إجابات أكثر دقة.



- توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي  
جدول (12)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
20.0	6	3-1 سنوات
46.7	14	6-4 سنوات
33.3	10	7 سنوات فأكثر
<b>100.0</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول (12) أن ما نسبته 20.0% من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم بين 1-3 سنوات، بينما 46.7% منهم تتراوح سنوات خبرتهم بين 4-6 سنوات، فيما 33.3% منهم خبرتهم 7 سنوات فأكثر، ويتضح من ذلك أن غالبية أفراد العينة بما يمثل 80% يتمتعون بخبرة عملية تزيد عن 4 سنوات؛ وتوافر الخبرة لدى مفردات العينة يجعل إجاباتهم على تساؤلات الاستبانة أكثر صدقاً ودقة.

- توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب

جدول (13)

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات المهنية الحاصل عليها المستجيب
-	-	CIA
7.7	2	CPA
3.8	1	ACCA
23.1	6	ACPA
11.5	3	CMA
7.7	2	أخرى
57.7	15	بدون

يتضح من جدول (13) أن ما نسبته 7.7% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة CPA، 3.8% حصلوا على شهادة ACCA، 23.1% حصلوا على شهادة ACPA، 11.5% حصلوا على شهادة CMA، 7.7% حصلوا على شهادات أخرى، بينما 57.7% لم يحصلوا على أي شهادة مهنية، ويتضح من ذلك أن نصف أفراد عينة الدراسة تقريباً ما نسبته 42.3% فقط هم من حملة

الشهادات المهنية، فيما النصف الثاني تقريباً ما نسبته 57.7% غير حاصلين على أية شهادة مهنية، وقد يفسر ذلك أنهم يعتمدون على مؤهلاتهم العلمية الجيدة وعلى خبراتهم العملية في مجال العمل مما قد يسد فجوة عدم الحصول على الشهادات المهنية.

- توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق

جدول (14)

توزيع عينة الدراسة حسب الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال التدقيق

عدد الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية %
3-1	15	50
6-4	9	30
7 فأكثر	6	20
<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100.0</b>

يتضح من جدول (14) أن ما نسبته 50% من عينة الدراسة حصلوا على من 3-1 دورة تدريبية في مجال التدقيق، 30% حصلوا على من 6-4 دورة تدريبية في مجال التدقيق، 20% حصلوا على 7 دورات تدريبية فأكثر في مجال التدقيق، ويتضح من ذلك أن جميع أفراد العينة قد حصلوا على دورات تدريبية في مجال التدقيق بحد أدنى دورة تدريبية، مما يؤشر على مقدرة أفراد العينة وتمكنهم في مجال التدقيق الداخلي.

#### 2.4 عرض لخصائص عينة الدراسة وفق بيانات عن الشركة:

- ما هو المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي

جدول (15)

توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي

المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي	العدد	النسبة المئوية %
شعبة	1	3.3
قسم	4	13.3
وحدة	3	10.0
دائرة	20	66.7
إدارة	2	6.7
<b>المجموع</b>	<b>30</b>	<b>100.0</b>

يتضح من جدول (15) أن ما نسبته 3.3% من عينة الدراسة أجابوا أن المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي شعبة، 13.3% أجابوا أن المستوى التنظيمي قسم، 10.0% أجابوا أن المستوى التنظيمي وحدة، 66.7% أجابوا أن المستوى التنظيمي دائرة، بينما 6.7% أجابوا أن المستوى التنظيمي إدارة، ويتضح أن نسبة الشركات التي فيها المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي دائرة أو إدارة هي 73.4% مما يؤشر إلى اهتمام الشركات بالتدقيق الداخلي وسعيها للارتقاء به تنظيمياً مما يعطي التدقيق الداخلي مساحة أوسع من العمل ومراقبة أداء الشركة ومزیداً من الاستقلالية في أداء المهام.

#### - تبعية التدقيق الداخلي تنظيمياً:

#### جدول (16)

توزيع عينة الدراسة حسب تبعية التدقيق الداخلي تنظيمياً

النسبة المئوية %	العدد	تبعية التدقيق الداخلي تنظيمياً
36.7	11	مجلس الإدارة
46.7	14	لجنة التدقيق
13.3	4	المدير العام
3.3	1	أخرى
<b>100.0</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول (16) أن ما نسبته 36.7% من عينة الدراسة أجابوا أن التدقيق الداخلي يتبع تنظيمياً لمجلس الإدارة، 46.7% يتبع لجنة التدقيق، 13.3% يتبع المدير العام، بينما 3.3% يتبع التدقيق الداخلي تنظيمياً لجهات أخرى، ويتبين من ذلك أن أغلب عينة الدراسة ما نسبته 83.4% يتبع فيها التدقيق الداخلي إما لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ما يعني أن هذه الشركات تلبى جزءاً كبيراً من متطلبات الحوكمة ويتمتع فيها التدقيق الداخلي بنسبة عالية من الاستقلالية والموضوعية في إبداء الرأي والأحكام فيما يختص بمهامه داخل الشركة.

#### - توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي

#### جدول (17)

توزيع عينة الدراسة حسب عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي

النسبة المئوية %	العدد	عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي
70.0	21	3-1
13.3	4	6-4
16.7	5	7 فأكثر
<b>100.0</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول (17) أن ما نسبته 70% من عينة الدراسة أجابوا أن عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي هو من 1-3 موظفاً، 13.3% أجابوا أن العدد من 4-6 موظفاً، 16.7% أجابوا أن العدد 7 موظفين فأكثر، ومن خلال الاطلاع على التقرير الفني الصادر عن بورصة فلسطين الخاص بالعام 2012 ودراسة أعداد الموظفين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (بورصة فلسطين، 2013)، يتبين أن نسبة أعداد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي جيدة ومناسبة لأداء المهام المناطة بالتدقيق الداخلي في هذه الشركات، ويرجع سبب ارتفاع نسبة عدد الموظفين من 1-3 وبلوغها 70% نظراً إلى أن كثير من الشركات محل العينة لا يتجاوز عدد الموظفين فيها 30 موظفاً، وبالتالي يرى الباحث أن عدد موظفي التدقيق الداخلي من 1-3 مناسب لأداء المهام.

#### - نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة

#### جدول (18)

توزيع عينة الدراسة حسب نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة

النسبة المئوية %	العدد	نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة
70.0	21	أقل من 3 %
20.0	6	3% - أقل من 6%
10.0	3	6% - أقل من 8 %
-	-	8% فأكثر
<b>100.0</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من جدول (18) أن ما نسبته 70.0% من عينة الدراسة أجابوا أن نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة أقل من 3 %، 20.0% تتراوح نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة من 3% - أقل من 6%، بينما 10.0% تتراوح نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة من 6% - أقل من 8 %، ونظراً لأن أرقام الموازنة من الأرقام التي يصعب الحصول عليها من الشركات فقد طلب الباحث من أفراد العينة الإجابة على نسبة الموازنة الخاصة بالتدقيق الداخلي من إجمالي موازنة الشركة، مما قد يعطي مؤشراً على مدى اهتمام الشركات مالياً بالتدقيق الداخلي فيها.

#### 3.4 تحليل جودة التدقيق الداخلي:

لتحليل مدى جودة التدقيق الداخلي تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا.

إذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) يكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 6، أما إذا كانت Sig  $< 0.05$  (Sig أقل من 0.05) ففي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة عن درجة الموافقة المتوسطة، وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

### تحليل أسئلة الاستبانة بمحاورها الخمسة:

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (19).

جدول (19)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	البند
*0.000	14.60	80.88	8.09	جميع فقرات الاستبانة

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

تبين من جدول (19) أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي 8.09 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.88%، قيمة الاختبار 14.60 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات الاستبانة بشكل عام، مما يعني أن الشركات محل الدراسة والتي اشتملتها العينة تتمتع بجودة التدقيق الداخلي فيها بعناصره الخمسة الواردة في الدراسة، وهذا يدل على اهتمام الشركات بالتدقيق الداخلي واعطائه أولوية لما له من دور في تقويم وتقييم الأداء واكتشاف الغش والتحرير في المعاملات المالية.

• تحليل أسئلة المجال الأول: المؤهلات العلمية والعملية

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا. النتائج موضحة في جدول (20).

جدول (20)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "المؤهلات العلمية والعملية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)	الترتبة
1.	تتوافر لدى المدققين الداخليين المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لأداء مهامهم بشكل جيد.	8.07	80.67	80.67	13.68	*0.000	8
2.	يوجد لدى المدققين الداخليين إلمام كافٍ بمعايير التدقيق الداخلي ومدونات السلوك المهني.	8.07	80.67	80.67	9.65	*0.000	8
3.	يحرص المدققون الداخليون على مواكبة المستجدات على معايير التدقيق الداخلي باستمرار.	7.97	79.67	79.67	9.29	*0.000	10
4.	يحافظ المدققون الداخليون على التحصيل العلمي والمهني المستمر لتطوير مهاراتهم.	8.27	82.67	82.67	14.30	*0.000	6
5.	يتوفر للمدققين الداخليين المعرفة الكافية بعمليات وإجراءات الشركة.	8.80	88.00	88.00	10.10	*0.000	2
6.	لا يقوم المدققون الداخليون بأداء أي خدمة لا تكون لديهم الخبرة والمهارة الكافية لأدائها.	8.13	81.33	81.33	5.91	*0.000	7
7.	يتلقى المدققون الداخليون الأقل خبرة دعماً وإشرافاً مباشراً من المدققين الداخليين الأقدم والأكثر خبرة.	8.53	85.33	85.33	7.57	*0.000	3
8.	يمتلك المدققون الداخليون القدرة الكافية على تمييز الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية.	8.40	84.00	84.00	12.67	*0.000	5
9.	يمتلك المدققون الداخليون معرفة جيدة ببرامج الحاسوب وبرامج تحليل البيانات.	8.50	85.00	85.00	12.38	*0.000	4
10.	يجيد المدققون الداخليون مهارات الاتصال والتواصل وكتابة التقارير بما يسهل تنفيذ مهام التدقيق.	9.00	90.00	90.00	18.06	*0.000	1
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>8.37</b>	<b>83.73</b>	<b>83.73</b>	<b>16.09</b>	<b>*0.000</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (20) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " يجيد المدققون الداخليون مهارات الاتصال والتواصل وكتابة التقارير بما يسهل تنفيذ مهام التدقيق " يساوي 9.00 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 90.00%، قيمة الاختبار 18.06 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يحرص المدققون الداخليون على مواكبة المستجدات على معايير التدقيق الداخلي باستمرار " يساوي 7.97 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.67%، قيمة الاختبار 9.29، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 8.37، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.73%، قيمة الاختبار 16.09، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "المؤهلات العلمية والعملية" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وهنا يمكن القول أن الشركات محل الدراسة والتي شملتها العينة يتمتع فيه المدققون الداخليون بمؤهلات علمية وعملية مناسبة وجيدة يمكن على أساسها اعتبار أن التدقيق الداخلي يتمتع بالجودة في هذه الشركات فيما يخص هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق الداخلي.

• تحليل أسئلة المجال الثاني: التدريب

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (21).

جدول (21)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "التدريب"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
1.	توفر إدارة الشركة دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.	7.30	73.00	3.53	*0.001	3
2.	يتم صياغة خطة تدريب سنوية في ضوء التطورات المهنية والاحتياجات الشخصية للمدققين الداخليين.	7.83	78.33	4.30	*0.000	1
3.	تحرص الإدارة على أن تواكب خطة التدريب التطورات والمستجدات في قطاع الأعمال ومهنة التدقيق الداخلي.	7.77	77.67	6.88	*0.000	2
4.	ساعات التدريب السنوية كافية ومناسبة مقارنة بإجمالي ساعات العمل السنوية.	6.77	67.67	2.32	*0.014	4
5.	يتم الأخذ في الاعتبار عدد الدورات التدريبية والمجال الذي تناولته عند منح الترقيات والمكافآت.	5.97	59.67	-0.08	0.470	8
6.	تحرص الإدارة على التنوع في التدريب ما بين دورات تدريبية ومؤتمرات وندوات وورشات عمل.	6.50	65.00	1.38	0.088	5
7.	يرصد للتدريب مبلغ كافٍ من المال في الموازنة السنوية للتدقيق الداخلي.	6.14	61.38	0.27	0.395	6
8.	تقوم الإدارة بتقييم نتائج التدريب بدقة وموضوعية ومتابعة أثرها على المدققين الداخليين (المتدربين).	6.10	61.00	0.21	0.416	7
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>6.79</b>	<b>67.93</b>	<b>3.10</b>	<b>*0.002</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (21) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "يتم صياغة خطة تدريب سنوية في ضوء التطورات المهنية والاحتياجات الشخصية للمدققين الداخليين" يساوي 7.83 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط



الحسابي النسبي 78.33%، قيمة الاختبار 4.30، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يتم الأخذ في الاعتبار عدد الدورات التدريبية والمجال الذي تناولته عند منح الترقيات والمكافآت" يساوي 5.97 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 59.67%، قيمة الاختبار -0.08، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.470 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 6.79، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 67.93%، قيمة الاختبار 3.10، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.002 لذلك يعتبر مجال "التدريب" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وهنا يمكن القول أن الشركات محل الدراسة والتي شملتها العينة تهتم بالتدريب الخاص بالمدققين الداخليين فيها ويحصلون على ساعات تدريب ونوعية تدريب مناسبة وجيدة يمكن على أساسها اعتبار أن التدقيق الداخلي يتمتع بالجودة في هذه الشركات فيما يخص هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق الداخلي.

### تحليل أسئلة المجال الثالث: الاستقلالية والموضوعية

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (22).

جدول (22)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "الاستقلالية والموضوعية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
1.	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	9.10	91.00	10.31	*0.000	1
2.	يتم تعيين أو عزل مدير التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	9.10	91.00	10.31	*0.000	1
3.	لا يقوم المدققون الداخليون بتدقيق عمليات شاركوا في تنفيذها من قبل.	8.23	82.33	6.03	*0.000	10
4.	يوصل المدققون الداخليون آراءهم بخصوص المخاطر إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق دون عوائق.	9.00	90.00	12.04	*0.000	5
5.	توفر الشركة بيئة عمل تضمن التزام المدققين الداخليين بالأمانة والموضوعية والحرص على أداء الواجب والمسؤوليات.	8.87	88.67	11.35	*0.000	6
6.	توجد ضوابط ولوائح تمنع المدققين من ممارسة أية أفعال قد تسيئ إلى مهنهم أو إلى الشركة التي يعملون فيها.	8.80	88.00	11.82	*0.000	7
7.	المدققون الداخليون قادرون الالتزام بأعلى درجات الموضوعية في أعمالهم، ولا يخضعون لتأثير مصالحهم الشخصية.	9.03	90.33	13.65	*0.000	4
8.	يلتزم المدققون الداخليون إبلاغ الأطراف المعنية عن أي معيقات للاستقلالية أو الموضوعية.	8.50	85.00	7.71	*0.000	9
9.	لا يشارك المدققون الداخليون في أي نشاط يتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.	9.07	90.67	10.00	*0.000	3
10.	لا يعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين.	8.67	86.67	8.35	*0.000	8
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>8.84</b>	<b>88.37</b>	<b>11.21</b>	<b>*0.000</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (22) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى والثانية "يتوفر لمدير التدقيق الداخلي اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق" و "يتم تعيين أو عزل مدير التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق" يساوي 9.10 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 91.00%، قيمة الاختبار 10.31، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هاتين الفقرتين.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "لا يقوم المدققون الداخليون بتدقيق عمليات شاركوا في تنفيذها من قبل" يساوي 8.23 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 82.33%، قيمة الاختبار 6.03، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 8.84، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 88.37%، قيمة الاختبار 11.21، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "الاستقلالية والموضوعية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وهنا يمكن اعتبار أن الشركات محل الدراسة والتي شملتها العينة يتمتع فيه المدققون الداخليون بالاستقلالية والموضوعية فيما يخص أعمالهم وآراءهم وتعييناتهم والجهة التي يتبعون لها بدرجة مناسبة وجيدة يمكن على أساسها اعتبار أن التدقيق الداخلي يتمتع بالجودة في هذه الشركات فيما يخص هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق الداخلي.

#### • تحليل أسئلة المجال الرابع: نطاق عمل التدقيق الداخلي

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (23).

جدول (23)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "نطاق عمل التدقيق الداخلي"

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
1	*0.000	14.80	89.67	8.97	يقوم المدققون الداخليون بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات بشأنها.	.1
7	*0.000	5.67	82.00	8.20	ينسق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي لإنجاز التقارير المالية للشركة.	.2
2	*0.000	14.96	89.00	8.90	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات المناسبة الخاصة بإدارة المخاطر في الوقت المناسب.	.3
5	*0.000	11.31	84.00	8.40	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي الخدمات الاستشارية لأي جهة أو دائرة داخل الشركة.	.4
9	*0.000	6.02	79.00	7.90	يلتزم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة في الشركة ويساهم في تحسينها وإعطاء الملاحظات عليها.	.5
4	*0.000	8.50	87.33	8.73	يحافظ التدقيق الداخلي على وجود ضوابط وإجراءات رقابية فعالة داخل الشركة.	.6
3	*0.000	10.10	88.00	8.80	يناقش مدير التدقيق الداخلي الإدارة العليا في حال قبولها بمستوى مخاطر لا يناسب الشركة، وإن لم تستجب فإنه يرفع الأمر إلى مجلس الإدارة لحسمه.	.7
8	*0.000	5.30	79.31	7.93	يركز المدققون الداخليون في أعمالهم على اكتشاف الغش والتلاعب في الحسابات والتقارير المالية.	.8
6	*0.000	7.77	83.00	8.30	يستفيد قسم التدقيق الداخلي سنوياً عدد ساعات عمل كافية ومناسبة في مراجعة عمليات مرتبطة بعملية إعداد وعرض التقارير المالية.	.9
10	*0.001	3.61	74.67	7.47	يقوم المدققون الداخليون بفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات المالية وتقييم كفاءتها وفعاليتها.	.10
	<b>*0.000</b>	<b>13.57</b>	<b>83.60</b>	<b>8.36</b>	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (23) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يقوم المدققون الداخليون بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات بشأنها " يساوي 8.97 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 89.67%، قيمة الاختبار 14.80 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " يقوم المدققون الداخليون بفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات المالية وتقييم كفاءتها وفعاليتها " يساوي 7.47 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.67%، قيمة الاختبار 3.61 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.001 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 8.36، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.60%، قيمة الاختبار 13.57 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "نطاق عمل التدقيق الداخلي" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وعليه يمكن القول أن الشركات محل الدراسة والتي شملتها العينة يشتمل فيها نطاق التدقيق الداخلي على أعمال من شأنها أن تجعله يقوم بدوره بشكل جيد وفعال بما يضمن أكبر قدر من الجودة في اكتشاف الغش والتحريف في المعاملات والقوائم المالية، وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار أن التدقيق الداخلي يتمتع بالجودة في هذه الشركات فيما يخص هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق الداخلي.

#### • تحليل أسئلة المجال الخامس: حجم قسم التدقيق الداخلي

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 6 أم لا، والنتائج موضحة في جدول (24).

جدول (24)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "حجم قسم التدقيق الداخلي"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتبة
1.	يتلقى قسم التدقيق الداخلي دعماً في الكادر البشري بشكل مستمر من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.	7.47	74.67	4.57	*0.000	2
2.	حجم الكادر البشري في قسم التدقيق الداخلي مناسب للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة.	7.30	73.00	4.57	*0.000	3
3.	حجم الموازنة السنوية المخصصة لقسم التدقيق الداخلي مناسبة وكافية للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة.	7.55	75.52	5.40	*0.000	1
4.	تكون لقسم التدقيق الداخلي أولوية لدى الإدارة في حالات التوسع الإداري وتوسعة الهيكل التنظيمي.	7.20	72.00	3.89	*0.000	4
	<b>جميع فقرات المجال معاً</b>	<b>7.98</b>	<b>79.82</b>	<b>13.46</b>	<b>*0.000</b>	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (24) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " حجم الموازنة السنوية المخصصة لقسم التدقيق الداخلي مناسبة وكافية للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة " يساوي 7.55 (الدرجة الكلية من 10) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.52%، قيمة الاختبار 5.40 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " تكون لقسم التدقيق الداخلي أولوية لدى الإدارة في حالات التوسع الإداري وتوسعة الهيكل التنظيمي " يساوي 7.20 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 72.00%، قيمة الاختبار 3.89 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 7.98، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.82%، قيمة الاختبار 13.46 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "حجم قسم التدقيق الداخلي" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، وهنا يمكن القول أن الشركات محل الدراسة والتي شملتها العينة حجم قسم التدقيق الداخلي مناسب وكاف بشكل جيد لأداء مهامه بما يشمل عدد الموظفين والكادر البشري والموازنة السنوية له بما يضمن أكبر قدر من الجودة في إمكانية السيطرة والتحكم في عملية اكتشاف الغش والتحريف في المعاملات والقوائم المالية، وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار أن التدقيق الداخلي يتمتع بالجودة في هذه الشركات فيما يخص هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق الداخلي.

#### 4.4 مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين:

تعددت الدراسات التي تحدثت عن نماذج لقياس إدارة الأرباح أو استحدثت نماذج جديدة؛ وقام الباحث باستخدام نموذج نسبة ميلر (Miller Ratio) لقياس إدارة الأرباح نظراً لسهولة استخدامه وسهولة الحصول على البيانات اللازمة لتطبيقه.

ويعتمد نموذج (Miller 2007) على نسبة العلاقة بين التغير في رأس المال العامل (الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة) كعنصر معرض للتلاعب، وبين التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب، وفي حال كان ناتج النسبة صفراً فهذا يعني أن الشركة لا تمارس الأرباح، أما إذا اختلفت النسبة عن صفر (بالسالب أو بالموجب) فيمكن القول أن هناك تلاعب في رقم الربح المعد وفقاً لأساس الاستحقاق وبالتالي يمكن اعتبار أن الشركة تمارس إدارة الأرباح (الداعور، 2013: 148)، وخالصة النموذج أنه إذا تساوى ناتج قسمة التغير في صافي رأس المال العامل على التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (الذي ينتج من التغير في صافي رأس المال العامل) في سنة ما مع ناتج القسمة للسنة التي قبلها فهذا يعني أن الشركة لا تمارس إدارة الأرباح، وفي حال عدم التساوي تكون الشركة ممارسة لإدارة الأرباح.

ويتلخص النموذج في الصيغة التالية:

#### ❖ فرض عدم ممارسة إدارة الأرباح

$$(\Delta WC/CFO)_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1} = 0$$

(التغير في صافي رأس المال العامل/ التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية) - (التغير في صافي رأس المال العامل/

$$\text{التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية})_{t-1} = 0$$

❖ فرض ممارسة إدارة الأرباح

$$(\Delta WC/CFO)_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1} \neq 0$$

(التغير في صافي رأس المال العامل/ التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية) - (التغير في صافي رأس المال العامل/ التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية)  $\neq 0$

حيث:

**Current Assets (CA)** : الأصول المتداولة.

**Current Liabilities (CL)** : الخصوم المتداولة

**Δ Working Capital (ΔWC)** : التغير في صافي رأس المال العامل (CA - CL)

**Cash Flow from Operations (CFO)** : التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

والجدول (25) يوضح نتائج تحليل مدى ممارسة الشركات التي شملتها عينة الدراسة (30) شركة لإدارة الأرباح وفقاً لنموذج ميلر (Miller Ratio):

جدول (25)

نتائج قياس مدى ممارسة الشركات للإدارة الأرباح

رمز الشركة	السنة	WC	ΔWC	ΔWC / CFO	ΔWC/CFO) <sub>t-0</sub> - (ΔWC/CFO) <sub>t-1</sub>	ممارسة/غير ممارسة
C1	2010	413,870	-689,077	-0.08279953		ممارسة
	2011	2,103,767	1,689,897	6.4454128		ممارسة
	2012	-53,763	-2,157,530	-4.81872251	-11.26413531	ممارسة
C2	2010	-3543271	48238	-0.102274992		ممارسة
	2011	-3,109,718	433,553	-0.43627448		ممارسة
	2012	-5,489,024	-2,379,306	12.90352076	13.33979524	ممارسة
C3	2010	170,152,384	360,088	0.02142613		ممارسة
	2011	156,266,266	-13,886,118	0.24265118		ممارسة
	2012	264,683,515	108,417,249	-3.91745038	-4.16010155	ممارسة
C4	2010	-9,818,701	-249,103	-4.111153288		ممارسة
	2011	-9,273,339	545,362	0.699101386		ممارسة
	2012	-7,248,815	2,024,524	5.187323045	4.488221659	ممارسة
C5	2010	424,274	-196,734	1.00861817		ممارسة
	2011	440,794	16,520	1.0693941		ممارسة
	2012	452,791	11,997	-0.08810764	-1.15750173	ممارسة
C6	2010	-214,201	-1,254,620	-0.282247551		ممارسة
	2011	1,398,299	1,612,500	4.635392262		ممارسة
	2012	326,360	-1,071,939	-0.778595398	-5.41398766	ممارسة
C7	2010	176,739,101	23,699,591	0.44674782		ممارسة
	2011	209,236,737	32,497,636	-0.43103879		ممارسة
	2012	243,928,413	34,691,676	1.12237085	1.55340964	ممارسة



ممارسة/غير ممارسة	$\Delta WC/CFO_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1}$	$\Delta WC /CFO$	$\Delta WC$	WC	السنة	رمز الشركة
ممارسة		0.260378893	1,041,288	16,303,282	2010	C8
		0.243893346	603,158	16,906,440	2011	
	-0.048946369	0.194946977	1,134,746	18,041,186	2012	
ممارسة		-2.35841836	668,680	1,492,308	2010	C9
		-6.33285265	-614,825	877,483	2011	
	-0.15836533	-6.49121799	180,722	1,058,205	2012	
ممارسة		2.038496349	1,315,352	6,468,517	2010	C10
		0.146316417	371,457	6,839,974	2011	
	0.117619214	0.263935631	-290,960	6,549,014	2012	
ممارسة		1.27544693	400,933	1,791,291	2010	C11
		0.55263123	1,742,202	3,533,493	2011	
	-0.45173061	0.10090062	541,285	4,074,778	2012	
ممارسة		1.701406008	-53,703,266	69,413,374	2010	C12
		-68.16221609	-12,982,312	56,431,062	2011	
	79.26200038	11.09978429	225,597,921	282,028,983	2012	
ممارسة		-144.2391667	2,852,618	14,715,239	2010	C13
		-0.17113593	-543,143	14,172,096	2011	
	-0.68514889	-0.85628482	-2,131,483	12,040,613	2012	
ممارسة		-0.25991709	102,700	796,038	2010	C14
		-0.200308971	-230,928	565,110	2011	
	10.57618218	10.37587321	-911,977	-346,867	2012	
ممارسة		0.56237773	-47,143	570,490	2010	C15
		-1.22015024	32,323	602,813	2011	
	3.22143665	2.00128641	-113,567	489,246	2012	
ممارسة		1.595664788	-2,482,122	-9,466,519	2010	C16
		-0.615891938	1,158,813	-8,307,706	2011	
	-0.646381701	-1.262273639	2,178,062	-6,129,644	2012	
ممارسة		2.30291362	769,134	2,002,550	2010	C17
		-32.52385805	1,117,162	3,119,712	2011	
	32.12297033	-0.40088771	-150,743	2,968,969	2012	
ممارسة		-3.839086225	-17,059,663	26,368,211	2010	C18
		-3.242341419	-19,585,720	6,782,491	2011	
	3.21171741	-0.03062401	-201,655	6,580,836	2012	
ممارسة		1.03448187	440,351	-595,322	2010	C19
		1.29640057	584,770	-10,552	2011	
	-0.55327867	0.7431219	188,776	178,224	2012	
ممارسة		0.305719439	43,735,000	114,288,000	2010	C20
		-0.121606645	-20,409,000	93,879,000	2011	
	-0.106036824	-0.227643469	-34,134,000	59,745,000	2012	
ممارسة		-1.45516061	1,668,557	22,604,427	2010	C21
		-0.06975086	-364,496	22,239,931	2011	
	0.03322514	-0.03652572	774,104	23,014,035	2012	
ممارسة		9.663092381	-4,005,690	13,573,067	2010	C22
		-0.652928073	-14,900,149	-1,327,082	2011	

رمز الشركة	السنة	WC	$\Delta WC$	$\Delta WC / CFO$	$\Delta WC / CFO_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1}$	ممارسة / غير ممارسة
	2012	7,028,264	8,355,346	0.683423579	1.336351652	ممارسة
C23	2010	16,381,681	-854,918	-0.14207373		ممارسة
	2011	4,844,246	-11,537,435	3.25694973		ممارسة
	2012	6,157,912	1,313,666	-0.3576355	-3.61458523	ممارسة
C24	2010	51,094,273	-2,564,900	0.387474698		ممارسة
	2011	42,660,451	-8,433,822	3.20006845		ممارسة
	2012	57,314,845	14,654,394	-0.336733365	18.93217856	ممارسة
C25	2010	4,202,711	352,738	0.08683617		ممارسة
	2011	1,792,305	-2,410,406	-19.26891193		ممارسة
	2012	1,399,387	-392,918	-0.33673336	18.93217856	ممارسة
C26	2010	-384,922	-644,223	-1.102702397		ممارسة
	2011	-10,000,320	-9,615,398	-89.83918377		ممارسة
	2012	-10,224,873	-224,553	0.189601163	90.02878494	ممارسة
C27	2010	18,369,439	-2,749,523	0.49646035		ممارسة
	2011	13,417,107	-4,952,332	1.21621545		ممارسة
	2012	6,369,373	-7,047,734	0.89594994	-0.3202655	ممارسة
C28	2010	15,725,737	9,593,481	4.250215867		ممارسة
	2011	14,507,848	-1,217,889	-0.347690034		ممارسة
	2012	6,668,457	-7,839,391	-2.154740233	-1.807050199	ممارسة
C29	2010	345,638	-1,105,660	-4.83188099		ممارسة
	2011	1,118,681	773,043	-1.1419533		ممارسة
	2012	-232,980	-1,351,661	3.69525374	4.83720704	ممارسة
C30	2010	2,007,762	925,349	9.45758468		ممارسة
	2011	2,313,528	305,766	-0.34104773		ممارسة
	2012	2,705,012	391,484	0.56371134	0.90475907	ممارسة

(الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية المنشورة للشركات)

من جدول (25) يمكن استنتاج أن جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتي شملتها عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح، وهذا يتطابق مع دراسة (الداعور، 2013) التي أثبتت أن الشركات تمارس إدارة الأرباح، ويتطابق أيضاً مع دراسة (السرطاوي وآخرون، 2013) والتي بينت أن الشركات تمارس إدارة الأرباح، كما يتطابق أيضاً مع دراسة (شاهين، 2011) التي بينت أن المصارف العاملة في فلسطين تمارس إدارة الأرباح.

ومن ذلك يتضح أن الشركات تمارس إدارة الأرباح، وقد يكون ذلك من أجل دوافع مختلفة (دوافع تنظيمية، دوافع تعاقدية، تخفيض الضرائب، دوافع سياسية،...)، بغض النظر عن طبيعة النشاط أو القطاع الذي تتبع له الشركة، ويتوقع أن يكون هناك أثر لتوافر جودة التدقيق الداخلي في كبح جماح ودوافع الإدارة والحد من ممارساتها لإدارة الأرباح.

## 5.4 اختبار الفرضيات:

### اختبار الفرضيات حول العلاقة بين متغيرين من متغيرات الدراسة

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

إذا كانت Sig.(P-value) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية

وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة، أما إذا كانت Sig.(P-

value) أقل من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة

القائلة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

ولاختبار هذه الفرضيات تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لدراسة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي

بمجالاتها الخمس وإدارة الأرباح للفرضية الرئيسية، ثم إيجاد معامل ارتباط بيرسون لكل مجال على

حده مع إدارة الأرباح للفرضيات الفرعية الخمس، والنتائج المتعلقة بهذه الفرضيات موضحة فيما يلي:

الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين جودة التدقيق

الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

يبين جدول (26) أن معامل الارتباط يساوي -0.189، وهذا يدل على عدم وجود علاقة بين

جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وبالتالي

يمكن القول أن جودة التدقيق الداخلي لا تؤثر تأثيراً معنوياً في الحد من إدارة الأرباح.

### جدول (26)

معامل الارتباط بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة

فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.159	-0.189	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. يبين جدول (27) أن معامل الارتباط يساوي 0.073، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.350 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (مبارك، 2009) التي أثبتت عدم وجود علاقة بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح.

جدول (27)

معامل الارتباط بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.350	0.073	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين المؤهلات العلمية والعملية للمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين تدريب المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

يبين جدول (28) أن معامل الارتباط يساوي 0.123-، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.258 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدريب المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (مبارك، 2009) التي أثبتت عدم وجود علاقة بين التدريب الخاص بالمدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح.

جدول (28)

معامل الارتباط بين تدريب المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.258	-0.123	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين تدريب المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

يبين جدول (29) أن معامل الارتباط يساوي -0.141، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.229 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، وتتفق الدراسة في هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (مبارك، 2009) التي أظهرت عدم وجود علاقة بين استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي و الحد من إدارة الأرباح.

جدول (29)

معامل الارتباط بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.229	-0.141	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

يبين جدول (30) أن معامل الارتباط يساوي -0.150، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.215 وهي أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )

جدول (30)

معامل الارتباط بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.215	-0.150	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين نطاق عمل التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

يبين جدول (31) أن معامل الارتباط يساوي -0.417، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.011 وهي أقل من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، ويعزو الباحث ذلك إلى أن عدد العاملين في التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين مناسب مقارنة بعدد العاملين في هذه الشركات مما يعطي التدقيق الداخلي فرصة أكبر للسيطرة على التدقيق على العمليات واكتشاف حالات الغش، كما أن زيادة موازنة التدقيق الداخلي والتي هي أحد مقاييس حجم التدقيق الداخلي يعني أن هناك بدلات مالية وحوافز إضافية للعاملين في التدقيق الداخلي وبالتالي بذل جهد أكبر من قبل هؤلاء العاملين في أداء مهامهم.

وحجم التدقيق الداخلي هو المجال الوحيد من مجالات جودة التدقيق الداخلي الذي يؤثر في الحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، وهذا يتفق

مع ما جاء في دراسة (Prawitt, 2009) والتي أثبتت أن حجم قسم التدقيق الداخلي يؤثر تأثيراً معنوياً في الحد من ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح.

جدول (31)

معامل الارتباط بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.011	-.417	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين حجم قسم التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

1.5 النتائج

2.5 التوصيات

3.5 الدراسات المقترحة



## 1.5 النتائج:

في ضوء الدراسة النظرية والتحليلات العملية لجودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وتحليل مدى ممارسة هذه الشركات لإدارة الأرباح، وتحليل مدى وجود علاقة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من إدارة الأرباح فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. يتمتع التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بدرجة عالية من الجودة فيما يخص المؤهلات العلمية والعملية.
2. يمتاز التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بدرجة عالية من الجودة فيما يتعلق بتدريب المدققين الداخليين.
3. يتسم التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بدرجة جودة عالية فيما يخص الاستقلالية والموضوعية.
4. يوفي نطاق عمل التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين المتطلبات التي توسمه بالجودة.
5. يتمتع التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بدرجة عالية من الجودة فيما يخص حجم قسم التدقيق الداخلي.
6. جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمارس إدارة الأرباح بنسب متفاوتة ولدوافع مختلفة.
7. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
8. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المؤهلات العلمية للمدققين الداخليين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والحد من إدارة الأرباح.
9. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدريب الخاص بالمدققين الداخليين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والحد من إدارة الأرباح.
10. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والحد من إدارة الأرباح.
11. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين نطاق عمل التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والحد من إدارة الأرباح في هذه الشركات.
12. حجم قسم التدقيق الداخلي هو العامل الوحيد الذي يوجد بينه وبين الحد من إدارة الأرباح علاقة ذات دلالة إحصائية، ويؤثر تأثيراً عكسياً في الحد من إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

## 2.5 التوصيات:

بناءً على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإن الباحث يوصي بالتوصيات التالية:

1. ضرورة الاستمرار في دعم جودة التدقيق الداخلي بجميع عناصرها بما يضمن أكبر قدر من الفعالية والكفاءة في تقويم وتقييم أداء الشركات.
2. ضرورة أن تقوم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بترشيد ممارسة إدارة الأرباح لما لها من آثار سلبية على التنمية الاقتصادية وعلى جميع الأطراف المعنية بالشركة، حتى وإن حققت منفعة مؤقتة لأحد الأطراف.
3. العمل على تكثيف البحث ودراسة أدوات وعوامل أخرى غير التدقيق الداخلي من داخل الشركة تساعد في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
4. ضرورة أن تركز إدارات الشركات على حجم قسم التدقيق الداخلي ورفده باستمرار بالكادر البشري والموارد المالية اللازمة والذي له دوره في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
5. إجراء المزيد من الأبحاث التي تدرس أثر جودة التدقيق الداخلي على الحد من إدارة الأرباح باستخدام نموذج آخر غير نموذج ميلر من النماذج المتعارف عليها في قياس إدارة الأرباح.

## 3.5 الدراسات المقترحة:

1. أثر جودة التدقيق الداخلي على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي.
2. أثر هياكل التمويل على الحد من إدارة الأرباح.
3. أثر حجم الشركة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.
4. العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة نتائج التدقيق الخارجي.
5. دراسة جدوى التدقيق الداخلي من طرف ثالث خارج الشركة.

# المسألة

## أولاً: المراجع العربية

القرآن الكريم

أبو جراد، إبراهيم، (2010)، "علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

أبو عجيلة، عماد محمد، وحمدان، علام محمد، (2009)، "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)"، ورقة عمل، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية والحوكمة العالمية، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر.

أبو عجيلة، عماد، وحمدان، علام، والجعيدي، عمر، (2012)، "هل ساهمت إجراءات الحوكمة المؤسسية في خفض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟" مجلة بحوث اقتصادية عربية، ع (59)، ص 151-174.

أبو ناهية، هبة محمود، (2012)، "مدى الالتزام بمنهج ستة سيجما (Six Sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة)"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

الأغا، إحسان والأستاذ، محمود (2004): مقدمة في تصميم البحث التربوي، غزة، فلسطين.

الجرجاوي، زياد، (2010)، القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، الطبعة الثانية، فلسطين.

الحمداني، موفق، (2006): مناهج البحث العلمي، مؤسسة الوراق للنشر، عمان.

الخطيب، خالد راغب، (2010)، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة الأولى، عمان.

الخيبي، عبد الباسط أحمد، (2013)، "مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

الداعور، جبر إبراهيم، (2013)، "الأثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، م(21)، ع(2)، ص 101-161، غزة، فلسطين.

الداعور، جبر وعابد، محمد، (2009)، "أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، م(17)، ع(12)، ص 809-845، غزة، فلسطين.

الذنيبات، علي عبد القادر، (2010)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق"، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان.

الراحلة، محمد ياسين، (2005)، "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية كالأخص في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، م1ع1: 59-77.

السرطاوي، عبد المطلب، وحمدان، علام، ومشتهى، صبري، وأبو عجيلة، حمدان، (2013) "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، 27 (5)، ص 819-846.

السلامي، عارف، (2005)، "مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.

الشحادة، عبد الرزاق، والبرغوثي، سمير، (2009)، "ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية"، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، الجزائر.

الصوص، إياد سعيد، (2012)، "مدى فاعلية دعم لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

القحطاني، محمد علي مانع (2002)، "أثر بيئة العمل الداخلية على الولاء التنظيمي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.

القشي، ظاهر، (2005)، "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها على بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، ديسمبر، 25 (2).

المدلل، يوسف، (2007)، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء الإداري والمالي (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

النونو، كمال محمد، (2009)، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

الوقاد، سامي، وديان، محمد، (2010)، "تدقيق الحسابات"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.

بورصة فلسطين، 2013، "تقرير فني أداء وأوضاع الشركات المدرجة وبعض مؤشرات الحوكمة فيها"، متوفر على: <http://www.pex.ps>

جمعة، أحمد حلمي، (2009)، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.

جمعة، أحمد حلمي، (2011)، "التدقيق الداخلي والحكومي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.

حجازي، وجدي حامد، (2010)، "أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

حماد، طارق عبد العال، (2005)، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

خليل، عبد الفتاح أحمد، (2006)، "قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة، ع (67)، ص 471-562.

درغام، ماهر، وعبد الله، هبة، (2013)، "مدى الالتزام بمنهج سيجما ستة (Six sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، م(21)، ع(2)، ص 57-100، غزة، فلسطين.

رياض، سامح محمد رضا، (2010)، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية.

سالم، إياد حسن، (2012)، "واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

شاهين، علي، (2011). "إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية: دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية"، بحث محكم، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

شحاتة، السيد شحاتة، وعلين عبد الوهاب نصر، (2006)، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

عبد الله، هبة محمود، (2012)، "مدى الالتزام بمنهج سيجما ستة (Six sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد (2001)، البحث العلمي - مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.

عثمان، حسين عثمان، وجميل، أحمد عادل، (2012)، "إمكانية استخدام تقنيات الذكاء الصناعي في ضبط جودة التدقيق الداخلي -دراسة ميدانية في الشركات المساهمة العامة الأردنية-"، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، نكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، ص 239-252.

عيسى، سمير كامل، (2008 أ)، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات-مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، ع1، م45.

عيسى، سمير كامل، (2008 ب)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح-مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، ع2، م45.

مبارك، الرفاعي إبراهيم، (2009)، "جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة، ع74، ج2.

مطر، محمد و الحلبي، ليندا، (2009)، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار لمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الذي نظمته جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1991), "The Auditors' Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. Statement on Auditing Standards No. 65", Available at: <http://www.aicpa.org>.

Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2012), "Auditing and assurance services: an integrated approach", 14<sup>th</sup> Edition, Pearson Prentice Hall, USA.

Beaudoin, C., Cianci, A. and Tsakumis, G., "Do CFOs' Bonuses and Earning Management Ethics Impact Their Financial Reporting Decisions?", available at: <http://ssrn.com/abstract=2163797>.

Belkaoui, Ahmed Riahi, (1999), "Earnings measurement, determination, management, and usefulness: an empirical approach", 1<sup>st</sup> Edition, Quorum Books, London.

Christopher, J., Sarens, G., and Leung, P., (2009) "A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia" Accounting, Auditing & Accountability Journal, 22(2), pp. 200-220.

Deloitte, (2012), "The changing role of internal audit", available at: <https://www.deloitte.com>.

Hajiha, Z., and Rafiee, A., (2011) "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays", Middle-East Journal of Scientific Research, (3)10, pp. 389-397.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. and Burnaby, P., (2006), "The Americas literature review on internal auditing", Managerial Auditing Journal, 21(8), pp. 835-844.

Healy, p., and Wahlen, J., (1999), "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", Accounting Horizons, 13(4), p. 365–383.

Institute of Internal Auditors (IIA), (2009), "Code of Ethics", available at: <http://www.na.theiia.org>.



- Institute of Internal Auditors (IIA), (2012), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Available at: <http://www.na.theiia.org>.
- Kasim, M., and Hanafi, S., (2012), "Assessment of quality for internal audit functions: A quest for a valid and reliable instrument", African Journal of Business Management, March, 6(9), pp. 3402-34012.
- Kieso, D., Weygandt, J., and Warfield, T., (2013), "Intermediate accounting" 15<sup>th</sup> Edition, John Wiley & Sons, New York.
- Laux, J. A., (2003), "Earnings Management: Friend or Foe?", Journal of Business & Economics Research, 1(11), pp. 73-76.
- Levitt, A. (1998), "The numbers game", speech delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, 28 September, available at: [www.sec.gov](http://www.sec.gov).
- Magrath, L., and Weld L., (2002), "Abusive Earnings Management and Early Warning Signs", available at: <http://www.nysscpa.org/cpajournal>.
- Maijor, S., and Vanstraelen, A., (2006), "Earnings management within Europe: the effects of member state audit environment, audit firm quality and international capital markets", Accounting and Business Research, (1)36, pp. 33-52.
- McKee, Thomas E., (2005), "Earnings management: an executive perspective", 1<sup>st</sup> Edition, Thomson.
- Memiş, M., and Çetenak, E., (2012), "Earnings Management, Audit Quality and Legal Environment: An International Comparison" International Journal of Economics and Financial Issues ,(4)2 ,pp. 460-469.
- Moeller, Robert R., (2005), "Brink's modern internal auditing", John Wiley and Sons, 6<sup>th</sup> ed., New Jersey.
- Mulford, C., and Comiskey, E., (2002), "the financial numbers game: detecting creative accounting practices", John Wiley & sons, New York.
- Omid, Akhgar M., (2012), "Type of earnings management and the effects debt contracts, future earnings growth forecast and sales growth: Evidence from Iran" School of Doctoral Studies (European Union) Journal 2012", p 7-16.

- Paape, L., "Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function", Unpublished Ph.D. Dissertation, Erasmus School of Economics, Erasmus University Rotterdam, Netherlands.
- Pickett, K. Spencer, (2010), "The Internal Auditing Handbook", John Wiley and Sons, 3<sup>rd</sup> ed., England.
- Prawitt, D., Smith, J., and Wood, D., (2009), "Internal Audit Quality and Earning Management", The Accounting Review, 84 (4), pp. 1255-1280.
- Price water House Cooper, (2012), "Internal Audit 2012 a study examining the future of internal auditing and the potential decline of a controls-centric approach", available at: <http://www.pwc.com>.
- Rahman, M., Moniruzzaman, M., and Sharif, J., (2013), "Techniques, Motives and Controls of Earnings Management", Journal of Advanced Social Research, 3 (2), p 65-78.
- Ronen, J., and Yaari, V., (2008), "Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research", Springer Science Business Media, LLC, New York.
- Sarens, G., Allegrini, M., D'Onza, G., and Melville, R., (2010), "Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function? Exploratory evidence and directions for future research", Managerial Auditing Journal, August, (1)26, pp. 51-64.
- Sun, L., (2012), "Executive compensation and contract-driven earnings management", Asian academy of management journal of accounting and finance, 8(2), pp. 111–127.
- Yanqiong, M., (2010), "Earnings Management Incentives and Techniques in China's Listed Companies: A Case Study", Proceedings of the 7th International Conference on Innovation & Management, December 4-5 2010, China.
- Zulfiqar, S., Shah, A., Butt, S., and Bin Tariq, Y., (2011) "Use or abuse of creative accounting techniques", International Journal of Trade, Economics and Finance, 2 (6), p 531- 536.

الملاحق

ملحق رقم (1)

## **استبانة الدراسة**



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة /..... حفظه الله  
مدير التدقيق الداخلي  
تحية طيبة وبعد ،،،

### الموضوع/ استبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان (علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)، وذلك كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.  
ولما تتمتعون به من خبرة واسعة فقد ارتأى الباحث توجيه استبانة دراسته إليكم، للتفضل مشكورين بالإجابة عليه؛ لما لإجاباتكم من أثر ملموس على دقة نتائج الدراسة.  
هذا ويحيطكم الباحث علماً بأن البيانات المقدمة من قبلكم ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

حسن علي حسن المباشر

0599922550

[hassanahm2004@gmail.com](mailto:hassanahm2004@gmail.com)

## القسم الأول: البيانات العامة

### أولاً: بيانات شخصية

الرجاء وضع إشارة (√) في البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1. العمر:

أقل من 30 سنة  30 - أقل من 40  40 - أقل من 50  50 سنة فأكثر

2. المؤهل العلمي:

دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراة

3. التخصص:

محاسبة  إدارة  علوم مالية ومصرفية

اقتصاد  أخرى حدد .....

4. سنوات الخبرة في مجال التدقيق الداخلي: (.....) سنة

5. الشهادات المهنية الحاصل عليها (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

CIA  CPA  ACCA  ACPA

CMA  أخرى حدد .....

6. عدد الدورات التدريبية التي حصلت عليها في مجال التدقيق: (.....) دورة

### ثانياً: بيانات عن الشركة

7. ما هو المستوى التنظيمي للتدقيق الداخلي:

شعبة  قسم  وحدة  دائرة  إدارة

8. يتبع التدقيق الداخلي تنظيمياً لـ:

مجلس الإدارة  لجنة التدقيق  المدير العام  أخرى حدد .....

9. عدد الموظفين العاملين في التدقيق الداخلي: (.....) موظفاً

10. تبلغ نسبة موازنة التدقيق الداخلي السنوية من الموازنة العامة للشركة:

أقل من 3%  3% - أقل من 6%  6% - أقل من 8%  8% فأكثر

### القسم الثالث: محاور الدراسة

الأخ/ت الكريم/ة يرجى وضع الدرجة المناسبة على مقياس من 1-10، حيث كلما اقتربت الدرجة من 10 دلت على درجة الموافقة العالية على ما ورد في فقرات الاستبانة وكلما اقتربت الدرجة من 1 دلت على درجة موافقة أقل، (علماً بأن الوسط الفرضي هو 6).

م .	الفقرة	10-1
<b>المجال الأول: المؤهلات العلمية والعملية.</b>		
1	تتوافر لدى المدققين الداخليين المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لأداء مهامهم بشكل جيد.	
2	يوجد لدى المدققين الداخليين إلمام كافٍ بمعايير التدقيق الداخلي ومدونات السلوك المهني.	
3	يحرص المدققون الداخليون على مواكبة المستجدات على معايير التدقيق الداخلي باستمرار.	
4	يحافظ المدققون الداخليون على التحصيل العلمي والمهني المستمر لتطوير مهاراتهم.	
5	يتوفر للمدققين الداخليين المعرفة الكافية بعمليات وإجراءات الشركة.	
6	لا يقوم المدققون الداخليون بأداء أي خدمة لا تكون لديهم الخبرة والمهارة الكافية لأدائها.	
7	يتلقى المدققون الداخليون الأقل خبرة دعماً وإشرافاً مباشراً من المدققين الداخليين الأقدم والأكثر خبرة.	
8	يملك المدققون الداخليون القدرة الكافية على تمييز الغش والتلاعب في السجلات والقوائم المالية.	
9	يملك المدققون الداخليون معرفة جيدة ببرامج الحاسوب وبرامج تحليل البيانات.	
10	يجيد المدققون الداخليون مهارات الاتصال والتواصل وكتابة التقارير بما يسهل تنفيذ مهام التدقيق.	
<b>المجال الثاني: التدريب.</b>		
11	توفر إدارة الشركة دورات تدريبية للمدققين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة.	
12	يتم صياغة خطة تدريب سنوية في ضوء التطورات المهنية والاحتياجات الشخصية للمدققين الداخليين.	
13	تحرص الإدارة على أن تواكب خطة التدريب التطورات والمستجدات في قطاع الأعمال ومهنة التدقيق الداخلي.	
14	ساعات التدريب السنوية كافية ومناسبة مقارنة بإجمالي ساعات العمل السنوية.	
15	يتم الأخذ في الاعتبار عدد الدورات التدريبية والمجال الذي تناولته عند منح الترقية والمكافآت.	
16	تحرص الإدارة على التنوع في التدريب ما بين دورات تدريبية ومؤتمرات وندوات وورشات عمل.	
17	يرصد للتدريب مبلغ كافٍ من المال في الموازنة السنوية للتدقيق الداخلي.	
18	تقوم الإدارة بتقييم نتائج التدريب بدقة وموضوعية ومتابعة أثرها على المدققين الداخليين (المتدربين).	
<b>المجال الثالث: الاستقلالية والموضوعية.</b>		
19	يتوفر لمدير التدقيق الداخلي اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	
20	يتم تعيين أو عزل مدير التدقيق الداخلي بموافقة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.	

م .	الفقرة	10-1
21	لا يقوم المدققون الداخليون بتدقيق عمليات شاركوا في تنفيذها من قبل.	
22	يوصل المدققون الداخليون آراءهم بخصوص المخاطر إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق دون عوائق.	
23	توفر الشركة بيئة عمل تضمن التزام المدققين الداخليين بالأمانة والموضوعية والحرص على أداء الواجب والمسؤوليات.	
24	توجد ضوابط ولوائح تمنع المدققين من ممارسة أية أفعال قد تسيئ إلى مهنتهم أو إلى الشركة التي يعملون فيها.	
25	المدققون الداخليون قادرون الالتزام بأعلى درجات الموضوعية في أعمالهم، ولا يخضعون لتأثير مصالحهم الشخصية.	
26	يلتزم المدققون الداخليون إبلاغ الأطراف المعنية عن أي معيقات للاستقلالية أو الموضوعية.	
27	لا يشارك المدققون الداخليون في أي نشاط يتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.	
28	لا يعلق المدققون الداخليون آراءهم وأحكامهم وتقديرهم بشأن مسائل التدقيق على آراء أو مواقف الآخرين.	
<b>المجال الرابع: نطاق عمل التدقيق الداخلي.</b>		
29	يقوم المدققون الداخليون بتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات بشأنها.	
30	ينسق المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي لإنجاز التقارير المالية للشركة.	
31	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات المناسبة الخاصة بإدارة المخاطر في الوقت المناسب.	
32	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي الخدمات الاستشارية لأي جهة أو دائرة داخل الشركة.	
33	يلتزم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة في الشركة ويساهم في تحسينها وإعطاء الملاحظات عليها.	
34	يحافظ التدقيق الداخلي على وجود ضوابط وإجراءات رقابية فعالة داخل الشركة.	
35	يناقش مدير التدقيق الداخلي الإدارة العليا في حال قبولها بمستوى مخاطر لا يناسب الشركة، وإن لم تستجب فإنه يرفع الأمر إلى مجلس الإدارة لحسمه.	
36	يركز المدققون الداخليون في أعمالهم على اكتشاف الغش والتلاعب في الحسابات والتقارير المالية.	
37	يستنفد قسم التدقيق الداخلي سنوياً عدد ساعات عمل كافية ومناسبة في مراجعة عمليات مرتبطة بعملية إعداد وعرض التقارير المالية.	
38	يقوم المدققون الداخليون بفحص الجدوى الاقتصادية للعمليات المالية وتقييم كفاءتها وفعاليتها.	
<b>المجال الخامس: حجم قسم التدقيق الداخلي.</b>		
39	يتلقى قسم التدقيق الداخلي دعماً في الكادر البشري بشكل مستمر من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.	
40	حجم الكادر البشري في قسم التدقيق الداخلي مناسب للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة.	



10-1	الفقرة	م.
	حجم الموازنة السنوية المخصصة لقسم التدقيق الداخلي مناسبة وكافية للقيام بأداء المهام على درجة عالية من الجودة.	41
	تكون لقسم التدقيق الداخلي أولوية لدى الإدارة في حالات التوسع الإداري وتوسعة الهيكل التنظيمي.	42

قد ترغب في إضافة أي معلومات أو ملاحظات أخرى تعيد في إثراء الدراسة.

.....

.....

.....

.....

.....

مع فائق الاحترام والتقدير

الباحث

## ملحق رقم (2)

### قائمة المحكمين

الاسم	التخصص	الدرجة العلمية	الوظيفة	مكان العمل
أ.د. سالم عبد الله حلس	محاسبة	أستاذ	عميد كلية التجارة	الجامعة الإسلامية-غزة
أ.د. علي عبد الله شاهين	محاسبة	أستاذ	مساعد نائب رئيس الجامعة للشؤون المالية	الجامعة الإسلامية-غزة
أ.د. حمدي شحدة زعرب	محاسبة	أستاذ	نائب عميد كلية التجارة	الجامعة الإسلامية-غزة
د. سمير خالد صافي	إحصاء	أستاذ مشارك	محاضر أكاديمي	الجامعة الإسلامية-غزة
د. ماهر موسى درغام	محاسبة	أستاذ مشارك	محاضر أكاديمي	الجامعة الإسلامية-غزة
د. عماد محمد أبو عجيلة	محاسبة	أستاذ مساعد	محاضر أكاديمي	جامعة السابع من أبريل-ليبيا
د. عبد المطلب محمد السرطاوي	محاسبة	أستاذ مساعد	محاضر أكاديمي	جامعة دلمون-البحرين
د. مفيد خالد الشيخ علي	محاسبة	أستاذ مساعد	رئيس قسم المحاسبة	جامعة الأزهر-غزة