



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بابل - كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

بحث بعنوان

اثر اجراءات التدقيق الداخلي في تحسين جودة الارباح المحاسبية  
الى كلية الادارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في  
العلوم المحاسبية

**بحث تقدمت به الطالبة**

**غسق ماهر**

**بأشراف**

**د. عبد المهدي عبد الحسين**

2024م

1445هـ



وَهُوَ الَّذِي أَنشَأَ جَنَّاتٍ مَّعْرُوشَاتٍ وَغَيْرَ مَعْرُوشَاتٍ وَالنَّخْلَ وَالزَّرْعَ مُخْتَلِفًا  
أُكْلُهُ وَالزَّيْتُونَ وَالرَّمَانَ مَتَشَبِهًا وَغَيْرَ مُتَشَبِهٍ ۚ كُلُوا مِن ثَمَرِهِ إِذَا أَثْمَرَ  
وَعَاثُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ ۚ وَلَا تُسْرِفُوا ۚ إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ

ا



(سورة المجادلة الآية 11)

الاهداء

لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق مخوفاً بالتسهيلات لكنني فعلتها

فالحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات

أهدي هذا النجاح

لنفسى الطموحة أولاً، ابتدأت بطموح وانتهت بنجاح تم الى كل من سعي معي لا تمام مسيرتي الجامعية الى اليد التي ازالتي عن طريقي الاشواك، ومن تحملت كل لحظه الم مررت بها وساندتني وسهرت ليالي طويله من أجل راحتي واستيقظت فجرًا للدعاء لي..

(امي الحبيبة)

الى الذي امدني بالحُب والتوجيه وامدني بالقوة وكان موضع الاتكاء في كل عثراتي

(أبي الغالي)

الي من ساندوني بكل حب وقت ضعفي وازاحو عن طريقي كل المتاعب ممهدين لي الطريق وزارعين الثقة والاصرار الداخلي

( اخوتي )

الي الرجل العظيم الذي اخرج اجمل ما في داخلي وشجعني للوصول الي طموحاتي، رفيق دربي وقره عيني

(زوجي الغالي)

## الشكر والعرفان

الشكر لله أولاً وأخراً وأحمده حمداً كثيراً ، أن منحني شرف حب العلم والمعرفة وأنعم علي بالجهد والوقت في رحلتي العلمية وشكري لسيد البشرية أفصح من نطق بالعربية وحتنا على العلم بأحاديثه التنويرية فله الحمد ولرسوله صلي الله عليه وسلم .

وأشكر جزيل الشكر رمز الفهم ودوحة العلم التي فيأت بظلالها وحظينا بأكلها الطيب أستاذنا المشرف : عبد المهدي عبد الحسين حفظه الله ورعاه .

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كافة الأساتذة والزملاء في قسم المحاسبة وإلى كافة طلاب كلية الادارة والاقتصاد وشكري موصول إلى كافة عمال وعمليات إدارة قسم المحاسبة .

وشكراً

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	الآية القرآنية
ت	الاهداء
ث	الشكر والتقدير
ج	قائمة المحتويات
6-1	المبحث الاول : الاطار المنهجي للبحث
12-7	المبحث الثاني : التدقيق الداخلي
21-13	المبحث الثالث : جودة الارباح المحاسبية
23-22	المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات
27-24	المصادر

## المقدمة

يعتبر التدقيق إحدى المهن الضرورية في المؤسسات المالية ، وهو عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

وقد نصت المعايير على وجود تضمين تقرير المدقق رأياً خطياً حول المعلومات المالية اذ ان الرأي بدون تحفظ يشير الى قناعة المدقق بعدالة البيانات المالية جداً مفهوم الرقابة الداخلية بمفهوم ضيق يهدف فقط إلى الحماية النقدية باعتبارها هي أكثر أصول المؤسسة تداولاً ولذلك تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط للمراقبة النقدية وحركة تداولها توسع نطاق هذه الإجراءات فيما بعد لتكون في مجموعها لما كان يطلق عليها ( الضبط الداخلي ) ، وتحظى جودة الأرباح المحاسبية بأهمية كبيرة لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم والتقارير المالية من حيث اعتمادهم على معلومات الربح المحاسبي عند تقييم أداء الشركة واتخاذ القرارات المتعلقة بها ، ومن ثم ينبغي أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الجودة وأن تكون خالية من الغش أو التضليل من جانب الإدارة ، وبالتالي فإن اتسام الأرباح المحاسبية بالمصداقية يمكن المستثمرين من تقييم أداء وربحية الشركات بدقة مما يساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

## المبحث الاول

### منهجية البحث

#### مشكلة البحث

انطلاقا من أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، فإن مشكلة البحث تتلخص في

تأثير جودة التدقيق الداخلي في تحسين جودة الارباح المحاسبية

#### أهمية البحث

تنبثق أهمية البحث الحالية من أهمية متغيراتها في حد ذاتها وكذا العلاقة التي تربط بينها ، فالتدقيق الداخلي يعد من أبرز آليات الحوكمة التي تسمح بدورها في إضفاء صفة المصداقية والشفافية على القوائم المالية التي تعرضها مختلف المؤسسات على جمهور المتعاملين معها ، ومن منطوق أن هذه القوائم هي المصدر الرئيسي للمعلومة المحاسبية التي يبني عليها متخذوا القرارات قراراتهم ، كان لزاما أن ترقى إلى مستوى الجودة الذي يطمح الجميع إلى أن تتسم به وبقدر أهمية كل من التدقيق الداخلي والارباح المحاسبية ، فالعلاقة التي تربط بينهما لا تقل أهمية عنهما ، والبحث فيها يستحق التوقف عنده من خلال الكشف عنها نظريا .

#### أهداف البحث

تسعى البحث الحالية إلى

- 1- التعرف على التدقيق الداخلي من خلال عرض أبرز المفاهيم النظرية والمهنية المتعلقة به ؛
- 2- التعرف على أبرز الخصائص التي على أساسها يمكن الحكم على الارباح المحاسبية بأنها ذات الكشف عن العلاقة التي تربط جودة الارباح المحاسبية بالتدقيق الداخلي نظريا ؛
- 3- معرفة أثار اجراءات56 التدقيق الداخلي على الارباح المحاسبية.
- 4- توضيح أهمية إدارة عناصر التدقيق الداخلي .

#### فرضية البحث

(توجد علاقة معنوية بين اجراءات التدقيق الداخلي وجودة الارباح المحاسبية )

## الدراسات السابقة

أوضحت العديد من الدراسات التي تناولت دور التدقيق الداخلي لأهميته البالغة لتطبيقها في المؤسسات لما لها تأثير على أداء المؤسسة ، وقد أوردت الدراسات المطع العديد منها قام بربط تغييرات الدراسة مع تغييرات أخرى كربط التدقيق الداخلي بالأداء واتخاذ القرار .

### 1- الدراسة الاولى : أحمد غلوسي وصادم مساني

العنوان	دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - جامعة العربي التبسي - تبسة - دراسة حالة مناجم الفوسفات - تبسة -
الاهداف	يقوم التدقيق الداخلي على مجموعة من الأهداف تطورت عبر الزمن مع تطور مفهومه وأهميته داخل المؤسسة ، وفي مؤسسة مناجم الفوسفات يمثل التدقيق أحد أهم الركائز التي تعول عليها المؤسسة في تأكيد وفحص صحة القوائم المالية مما يؤدي في النهاية
الاستنتاجات	رفع مستوى الالتزام لدى جميع الموظفين في المؤسسة والتأثير بشكل إيجابي على أدائها المالي ؛ حتى يكون المدقق الداخلي مستقلا وموضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم التدقيق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يدققها ؛ الفوسفات . يوجد تعاون بين المدقق الداخلي والإدارة في المصالح التي تعد مشتركة ألا وهي تطوير مؤسسة مناجم

### 2- الدراسة الثانية: أيمن لعجال وكمال مباركية

العنوان	دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة -
الاهداف	مدى معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية المالية في تحسين الأداء المالي بشركة الفوسفات
الاستنتاجات	الاهتمام بالمراجعة الداخلية المالية في مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة وتفعيل دورها على الوجه الذي يسمح بجعلها أداة تقدم المعلومة المالية ؛ ضرورة اعتماد المراجع الداخلي المالي على الميزانية الوظيفية بدلا من الميزانية للمالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ؛ ضرورة جعل مهنة المراجعة المالية مستقلة عن باقي الأنشطة وإبدائها أهمية بالغة



### 3- الدراسة الثالثة : سحر فيصل

<p>العنوان</p> <p>دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة في مؤسستي مطاحن الجنوب ونفطال - بسكرة</p>	
<p>الاهداف</p> <p>تم تصميم استبيان وقد تم توزيعها على كافة أفراد المجتمع ، ونظرا لمحدودية مجتمع الدراسة قام الطالب بمتابعة أفراد الدراسة لتعبئة الاستبيانات سواء بالمقابلة شخصيا أو إيصالها عن طريق الزملاء ، وكانت نسبة الاستبيانات المسترجعة 36 من 40 استمارة أي نسبة 90 % وهي نسبة مقبول</p>	
<p>الاستنتاجات</p> <p>يتضح مما تقدم أن المراجعة الداخلية هي إدارة أو فريق من المستشارين أو الممارسين يقدمون خدمات مستقلة وموضوعية للمراجعة الداخلية ، أو خدمات استشارية لإدارة المؤسسة تصمم بغرض إضافة قيمة وتحسين عملياتها ؛ ضرورة قيام المؤسسة بمتابعة وتطوير نظم المعلومات بشكل عام وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام وجودة المعلومات المحاسبية بشكل تعمل على مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية موثوقة ، أي تعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة ؛ تساهم المراجعة الداخلية في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء .</p>	

### 4- الدراسة الرابعة : علي الشامي

<p>العنوان</p> <p>أثر الخصائص النوعية للارباح المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية</p>	
<p>الاهداف</p> <p>قياس أثر الخصائص النوعية للارباح المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في اليمن ، من خلال قياس أثر الخصائص الأساسية ومكوناتها كخصائص للمعلومات المحاسبية وهي خاصية الإفادة وخاصية الملائمة وخاصية الموثوقية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في اليمن من خلال قياس أثر الخصائص الثانوية ( اللتبات المقارنة )</p>	

الاستنتاجات	أظهرت النتائج أن الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية تؤثر على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في اليمن بنسبة تأثير عالية بلغت 85 %
-------------	---

#### 5- الدراسة الخامسة : أحمد عبد الهادي

العنوان	دور الأرباح المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في فلسطين
الاهداف	تحديد وبيان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات العامة في فلسطين
الاستنتاجات	<p>للمعلومات المحاسبية دور هام وحيوي عند اتخاذ القرارات الإدارية في شركات المساهمة ؛</p> <p>هناك اعتماد كبير على القوائم المالية في الحصول منها على معلومات محاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات الإدارية ؛</p> <p>- تلتزم شركات المساهمة العامة بنشر معلومات تفصيلية توصيحية مرفقة مع القوائم المالية لتعزيز الحصول على معلومات محاسبية أكثر وضوحاً لاستخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية .</p>

## المبحث الثاني التدقيق الداخلي

### مفهوم التدقيق الداخلي

تبلور مفهوم التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاماً مع التطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية الأمر الذي دفع معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى تبني مفهوم حديث للتدقيق الداخلي يفى بمتطلبات العصر ويؤكد أهميته للمنظمات، حيث عرف التدقيق الداخلي في نشرة المعهد عام 1999 بأنه: "نشاط أو وظيفة استشارية تأكيدية مستقلة وهادفة تنشئها المنظمات لتحسين عملياتها وإضافة قيمة لها وتساعد في تحقيق أهدافها من خلال منهج محدد وواضح وذلك لتقييم وتحسين فعالية العمليات والرقابة والتوجيه" (IIA, 1999, P:13).

لقد قدمت تعريفات عدة للتدقيق الداخلي، تتمثل ابتداءً في تعريفات معهد المدققين الداخليين الأمريكي The Institute of Internal Auditors (IIA)، ففي عام 1947 صدر أول تعريف له عن التدقيق الداخلي الذي اعتبره بأنه (نشاط تقويمي مستقل خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، وذلك كأساس لخدمة الإدارة، أنها رقابة إدارية تمارس عن قياس وتقويم فاعلية أساليب الرقابة الأخرى).  
أما في عام 1957 عرّفه المعهد بأنه (نشاط تقويم مستقل في المشروع لمراجعة الموضوعات المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى بوصفه أساساً لخدمة الإدارة).

أما التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين الأمريكي في عام 1978. فقد عدل بموجبه تعريف التدقيق الداخلي بإعتباره (وظيفة تقويم مستقلة انشئت داخل التنظيم لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة). (التميمي، 2018، 89)

يبدو من التعريف السابق انه يبين ابرز تطور في تعريف التدقيق الداخلي الذي جاء به معهد المدققين الداخليين الأمريكي، إذ ان المعهد وضع التدقيق الداخلي بخدمة التنظيم وليس بخدمة الإدارة ليعكس النضج الذي وصل اليه المعهد في تعريفه حيث ان ذلك كان من اهم العوامل التي ساهمت في ظهور الحاجة الى وجود قسم خاص للتدقيق الداخلي داخل المشروعات والذي اثر ايجاباً على استقلالية المدققين الداخليين فيها.

وكان آخر تعريف صدر عن المعهد في عام 1999 والذي عرّف التدقيق الداخلي بأنه:(نشاط استشاري موضوعي مستقل، مصمم لغرض اضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة، انه يساعد التنظيم في انجاز اهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية الادارة في مواجهة المخاطر، وفرض الرقابة، واحكام العمليات).(Cohen et al., 2014: 33).

نلاحظ ان هذا التعريف يشير الى ان التدقيق الداخلي وجد لمساعدة ولمنفعة التنظيم كله وموجه لغايات واهداف المنظمة وان عمل المدققين الداخليين يضيف قيمة للمنظمة من خلال التركيز على تحسين عمليات المنظمة، وتعزيز فاعلية الادارة في مواجهة المخاطر، وفرض الرقابة واحكام العمليات.

يتبين من التعريف الاخير ان التدقيق الداخلي قد ادرك الاهمية المتزايدة لمفهوم التوجيه والسيطرة على المنشأة وان انظمة الرقابة انما وجدت للمساعدة في ادارة المخاطر، كما تضمن التعريف الاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي تلبية لحاجات الادارة. (Archambeault, 2012, 8).

اما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فقد عرف التدقيق الداخلي بأنه (جهاز تقويم مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعد احدى وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنسئه الادارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية من خلال مجموعة من الضوابط والاجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من حماية اصول واموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم). مما سبق نستنتج أن تعريف التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل داخل الشركة يتناول النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى وذلك لخدمة الإدارة بالدرجة الأولى ، كما أنه يعمل على تحقيق وضمان الحوكمة وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وكذا إدارة المخاطر .

#### أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما التدقيق الداخلي المالي والتدقيق الداخلي التشغيلي:

وفيما يلي شرح موجز لأنواع التدقيق الداخلي :

- 1- التدقيق الداخلي المالي يعرف التدقيق الداخلي المالي بأنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى .
- 2- التدقيق الداخلي التشغيلي يطلق على التدقيق التشغيلي مصطلحات مرادفة مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء ، أو التدقيق الوظيفي ، وجميع هذه المصطلحات تهدف إلى وصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين . إن هذا النوع من التدقيق قد وسع في مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كلن يركز على التدقيق المالي والمحاسبي ليقوم المدقق بمراجعة كافة النشاطات داخل المنشأة المالية وغير المالية ويقوم المدقق بتقييم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء وتقييم التوصيات اللازمة لتحسين تلك الكفاءة ، كما يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من الالتزام الكامل بالأنشطة والسياسات والإجراءات الإدارية .

### أهمية التدقيق الداخلي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في قراراتها ورسم سياساتها .(عبد الرؤوف ،2014:133)

وتتخذ الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق للإدارة الأشكال التالية :

1. خدمات وقائية حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها .
2. خدمات تقويمية حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقويم فاعلية نظم الرقابة وإجراءاتها في المشروع ، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .
3. خدمات إنشائية ( بناءة ) حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل المشروع ، وتطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها .

وقد تبين أن وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي يحقق مجموعة من المنافع والفوائد يمكن إجمالها فيما يلي .:

- تجنب التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تنفيذ عملية تدقيق مستمرة من قبل المدققين الخارجيين ، إذ أن قيام مدقق الحسابات القانوني ( المدقق ) ( الخارجي ) بتدقيق العمليات والعقود بشكل كامل وتفصيلي ، حيث أن وجود إدارة للتدقيق الداخلي تقوم بعملها بالشكل الصحيح يقلل إلى حد كبير من عمل

- المدقق الخارجي ويختصر وقت هذا الأخير وتكاليفه ؛ أن يكون المدققين الداخليين يطلعون على صميم الأعمال باعتبارهم موظفين بشكل دائم لدى المنشأة وتعاملهم مع كافة المستويات في المنشأة ؛
- التأكد من دقة المعلومات الواردة في التقارير المالية التي تنظم بناء على طلب الإدارة ، بالإضافة إلى ضمان تفيد الوحدات المحاسبية المختلفة بالتعليمات المحددة لإعداد هذه التقارير بكفاءة ودقة ؛
- توكيد الفحص المستمر للضبط الداخلي والتطبيق التفصيلي لطرق التدقيق الأصولية ، إن لهذا التوكيد قيمة هامة في المنشأة الكبيرة بشكل خاص حيث تبتعد الإدارة عن الجهاز التنفيذي بشكل متزايد كلما زاد حجم هذه المنشآت
- تزويد المنشأة بأرضية جيدة للتدريب اللازم لرجال الإدارة المستقبلين ، حيث يحصل هؤلاء المدربون على المعرفة التفصيلية للأعمال تمكنهم من دراسة المشكلات مهما كان نوعها وفي مختلف المستويات ؛
- يشكل التدقيق الداخلي أداة فعالة تستخدمها الإدارة في رصد فعالية العمليات والتفكير بسياسة الشركة ، كما يتيح التدقيق الداخلي تقويما واقعيا وموضوعيا للعمليات المختلفة .

### أهداف التدقيق الداخلي

إن التدقيق الداخلي يعتمد على التقييم ، القياس والتدقيق كوسائل رئيسة لتحقيق أهدافه وبالتالي فإن أهداف التدقيق الداخلي تتمثل فيما يلي : (عبد الرحمن ، 2013:42)

- 1- التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات ومسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية التحقق من جودة المعلومات الصادرة عن مختلف أقسام المؤسسة ؛
- 2- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة ؛ المساهمة في تطوير القواعد والإجراءات حسب التطبيق ؛
- 3- التأكد من أن سياسات واستراتيجيات المؤسسة معدة ومتابعة من طرف كل المعنيين ؛
- 4- التأكد من أن معايير أداء المؤسسة يتم تحديثها ، ويتم تحقيقها التحقق من الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- 5- إحصاء وتقييم كل الآثار الجبائية التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير في الهيكل أو المخصصات المالية للمؤسسة .



## معايير التدقيق الداخلي

المعايير هي مجموعة من المتطلبات الالتزامية المستندة إلى المبادئ وتتألف من تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلية والتقييم فعالية الأداء وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا على مستوى المؤسسات والأفراد على السواء . تنقسم المعايير الدولية للتدقيق الداخلي حسب مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في يناير 2013 إلى : معايير الصفات ( السمات ) ؛ معايير الأداء ؛ معايير التنفيذ .

### 1- معايير الصفات

التي تتناول معايير السمات خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي ، والمتمثلة في : (غسان،2016:39)

- أ. الأهداف والصلاحية والمسؤولية يتطلب تحديد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي إثباتها بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير ، وعلى المسؤول التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا وأخذ موافقة الإدارة العليا عليها .
- ب. الاستقلالية والموضوعية لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة ، إن الاستقلالية أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق وهو يعني قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف .
- ت. الكفاءة والعناية المهنية اللازمة وهو أن يبذل المدقق العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله .

### 2- معايير الأداء

- التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وتتنطبق كل من معايير السمات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام .
- أ. الإشراف والتخطيط يتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق ، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد المناسب من المساعدين

والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل إليهم من أعمال وللقيام بعملية التخطيط والاستفادة منها بفضل تعيين مدقق في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل .

ب. معيار المهارة : هو المعيار الذي يهتم بالتأكد من امتلاك المدققين الداخليين للمهارات الكافية والكفاءات اللازمة من أجل تنفيذ مسؤولياتهم الرقابية بطريقة صحيحة وذات نتائج إيجابية .

ت. معيار التطور المهني : هو المعيار الذي يحرص على متابعة التطور المهني عند الأفراد والمدققين الداخليين من خلال التحاقهم بدورات تدريبية تساعدهم على التطور المهني في مجال عملهم وتقدم لهم مجموعة من المعارف والخبرات الجديدة .

### 3- معيار التنفيذ :

تتولى معايير التنفيذ تطبيق معايير السمات ومعايير الأداء على أنواع محددة من الأنشطة مثل تدقيق الإذعان و فحص الغش والتدليس و الرقابة الذاتية على المنظمة ، كما توجد فئة واحدة من معايير الأداء لكنه قد يكون هناك فئات متعددة من معايير التنفيذ ، فئة لكل نشاط رئيسي من أنشطة التدقيق الداخلي .. فمعيار التنفيذ ( التطبيق ) يحدد الضوابط والإجراءات الواجب مراعاتها لمتابعة الأداء من خلال تقديم إرشادات وإجراءات ملزمة حول تطبيق هذا المعيار وفق مايلي :

أ. اختبارات الالتزام ؛

ب. التحقيق بالغش والاحتيال ؛

ت. التقييم الذاتي للرقابة .

فالإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي وضعها مجمع المدققين ( IIA ) عام 1978 وتم تعديله عام 1993 يتكون من خمس معايير هامة تم تبويبها في خمسة مجموعات تتضمن خمسة وعشرون ( 25 ) معيارا فرعيا تطورت عام 2013 وأصبحت قابلة للتطبيق اعتبارا من عام 2014 .



### المبحث الثالث

#### جودة الأرباح المحاسبية

#### مفهوم جودة الأرباح المحاسبية :

يشير بعض الباحثين إلى أن جودة الأرباح ترتبط بمدى استمرارية تلك الأرباح ، وأنه كلما كان ارتباط الاستحقاقات بالتدفقات النقدية أكبر دل ذلك على أن الأرباح تتمتع بجودة أعلى ، كما أن قدرة الأرباح المنشورة في التقارير المالية على أن تعكس الأرباح الحقيقية للمنشأة وإمكانية استخدامها في التنبؤ بالأرباح المستقبلية تمكن المستخدم من الحكم على هذه الجودة من خلال درجة ثبات الأرباح واستمراريتها ونقص التغيرات فيها ، ومن ثم تقييم القدرة المالية للمنشأة ( Demerjian et.al, 2013,22 ) .

ويرى ( Francis , et.al,2009,32 ) أن الأرباح تزداد جودتها كلما خلت من ممارسات إدارة الأرباح ، وانخفضت نسبة تقدير الاستحقاقات ، بها ، وهو ما أكدته دراسة ( Dechow , et.al 2010 ,7 )

التي أوضحت أن الأرباح عالية الجودة هي الأرباح الأكثر ثباتاً واستقراراً والتي تفيد في عملية اتخاذ القرار ، وأن الغرض الأساسي من جودة الأرباح هو تحليل جودة المحاسبة من خلال التمييز بين نوعين من الأرقام المحاسبية هما الأرقام الناتجة من التدفقات النقدية والأرقام الناتجة من أساس الاستحقاق .

وتعني جودة الأرباح المحاسبية أن تتصف الأرباح بالخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية وهي الملاءمة والموثوقية ، والتي تقابل الأهداف الرئيسة للتقرير المالي من حيث تمكين مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين ومقرضين من اتخاذ القرارات الرشيدة ( الصمادي وآخرون ، 2015 : 27 ) .

وتعتبر جودة الأرباح عن قدرة الأرباح على تقديم معلومات نافعة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية بدلالة خصائصها الأساسية ومن خلال درجة تقاربها التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ( عوض ، 2016 : 17 ) .

وفي ضوء ما سبق يمكن استخلاص أن مفهوم جودة الأرباح المحاسبية هو المفهوم الذي يعبر بصدق عن الأرباح الفعلية التي تم تحقيقها خلال الفترة ، ويمثل مؤشر جيد للأداء التشغيلي في المستقبل وبالتالي يوفر معلومات نافعة ومفيدة لعملية اتخاذ القرارات على أن يتم ذلك من خلال توافر رعة من الخصائص المتكاملة

المرغوب توافرها في الأرباح المحاسبية مثل : استمرار الأرباح الحالية في الفترة أو الفترات المستقبلية ، قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشأة ، قلة تذبذب الأرباح ، انخفاض أخطاء تقدير الاستحقاقات المحاسبية ، وأن تكون الأرباح معدة وفقاً لقواعد محاسبية متحفظة .

### أهمية جودة الأرباح المحاسبية :

أظهرت العديد من الدراسات أهمية جودة الأرباح بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث أن التقارير المالية بصورة عامة ومعلومة الربح المحاسبي على وجه الخصوص تشكل مصدراً للمعلومات بالنسبة للمستخدمين ، ففي مسح تم إجراؤه على آراء المستثمرين تبين أن أكثر من ٧١ ٪ من المستثمرين يرون أن معلومة الربح المحاسبي من أهم العوامل التي تؤثر في قراراتهم الاستثمارية ( عوض ، 2016:18).

ويلاحظ أن الأرباح مرتفعة الجودة تعتبر على درجة كبيرة من الأهمية في الدول النامية مثلها مثل الدول المتقدمة ، سواء بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية أو بالنسبة للأداء الاقتصادي ككل ، ويرجع ذلك إلى سببين رئيسيين هما ( عثمان ، 2011:31 )

- أن غالبية المستثمرين في الدول النامية لا يتوافر لديهم معرفة كافية حول كيفية تحليل واستخدام المعلومات ، فضلاً عن انخفاض كفاءة سوق الأوراق المالية ، مما يتطلب ضرورة توافر معلومات جيدة تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات رشيدة ، وتسهم في زيادة كفاءة السوق .

- أن عملية التنمية الاقتصادية في الدول النامية تحتاج إلى استثمارات ضخمة ، مما يتطلب جودة أرباح مرتفعة تسهم في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد على فرص الاستثمار ذات العوائد المرتفعة وجذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية .

وتؤثر جودة الأرباح المحاسبية تأثيراً مباشراً على سوق الأوراق المالية ، حيث أوضحت دراسة ( 2013:242013: Bhattacharya , et.al ) أن هناك ثلاث مسارات يمكن لجودة الأرباح أن تؤثر من خلالها على سوق الأوراق المالية .

أ. تساعد المستثمرين على التمييز بين الاستثمارات الجيدة والسيئة ، وبالتالي فإنها تعمل على تخفيض تكلفة ومخاطرة الاستثمار .

ب. تساعد المستثمرين على التمييز بين المديرين الجيدين والسيئين ومن ثم تخفيض تكاليف الوكالة ، وبالتالي تكلفة حقوق الملكية .

ت. يؤدي عدم شفافية الأرباح المحاسبية ، بمعنى عدم الاتساق بين الأرباح المعلنة والأرباح الحقيقية ، إلى عدم قدرة المستثمرين في الأسواق المالية على الاختيار الصحيح لمحافظهم الاستثمارية بما يزيد من تكلفة المعاملات في البورصة .

وبالتالي فإنه يمكن القول أن جودة الأرباح المحاسبية تمثل جانباً مهماً في تقييم الوضع المالي للمنشآت من قبل العديد من الأطراف ، فجودة الأرباح تهم المديرين حيث ترتبط سمعة المديرين التنفيذيين بجودة الأرباح ، ولا ترتبط بالنمو في الربح فقط حيث أن نمو الأرباح في سنوات معينة قد يعود إلى ظروف غير متكررة ولا تتصف بالاستمرارية ، أما جودة الأرباح فتشير إلى استمرارية الأرباح في الفترات المستقبلية ، وبالتالي فإن المديرين يريدون تحقيق أرباح تتسم باستمرارية عالية وبقدرة تنبؤية جيدة ، ومثل هذه الخصائص تعكس مستوى جيد لجودة الأرباح وفي نفس الوقت تساعد في تحسن سمعة المديرين لدى المحللين الماليين والمستثمرين ( الرشيدى ، 2017:11 )

وتهتم الهيئات التشريعية وواضعو المعايير بجودة الأرباح المحاسبية ، حيث ينظرون إلى أن الأرباح تتمتع بمستوى مرتفع من الجودة إذا تم الإفصاح عنها بما يتماشى مع المعايير المحاسبية ، ويزداد اهتمام واضعو المعايير المحاسبية بالمخرجات بما في ذلك رقم الربح المعلن وما إذا كان قد حقق منفعة لمتخذي القرارات من عدمه ، وذلك رغبة منهم في الحصول على تغذية عكسية عما إذا كانت المعايير المحاسبية التي تم إصدارها ذات فاعلية في تحقيق الأهداف المبتغاة ، وما إذا كانت تلك المعايير في حاجة إلى تحسين وتعديل ( عبد العال ، 2015، 21 ).

ويتضح مما سبق أن الأرباح ذات الجودة المرتفعة تسهم في الوصول إلى تقييم حقيقي لأداء المنشأة ، وحماية مستخدمي المعلومات المحاسبية ضد الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح ، كما أنها تسهم في تحسين قرارات الاستثمار ، وتحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد ، وزيادة كفاءة واستقرار أسواق رأس المال ، مما ينعكس في النهاية على زيادة معدلات النمو الاقتصادي .

### مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية :

يقصد بمؤشرات جودة الأرباح المحاسبية الخصائص أو الصفات التي ينبغي توافرها في معلومات الربح المحاسبية لكي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات . وفي ضوء العرض السابق لمفهوم جودة الأرباح المحاسبية اتضح أنه مفهوم متعدد الجوانب ، وأنه يجب توافر العديد من المؤشرات أو الخصائص لتحقيق جودة الربح المحاسبية وتتمثل أهم هذه المؤشرات في جودة الاستحقاقات واستمرارية الأرباح ، والقدرة التنبؤية للأرباح

والخلو من ممارسات إدارة الأرباح ، والقيمة الملائمة للأرباح ( ملاءمة الأرباح ، وتحفظ الأرباح ، والتوقيت الملائم للاعتراف بالأرباح . ويمكن عرض هذه المؤشرات على النحو التالي :

#### أ - جودة الاستحقاقات : Accruals Quality

برغم أن تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحسين مؤشر الربح المحاسبي كمقياس للأداء من خلال معالجة مشكلات سوء المقابلة والتوقيت الملازمين للأساس النقدي ؛ غير أن التسويات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي قد تخضع لسيطرة ورغبة الإدارة مثل نسب الإهلاكات للأصول المختلفة وعناصر المصروفات الجارية تقلل من جودة الربح وقد تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية عن الأداء الاقتصادي الحقيقي( الرشيد ، 2017 : 37) .

وفي هذا الصدد ، أكد كل من ( Francis , et.al , 2014 , Schipper and Vincent , 2013 ) أن مدى التقارب بين صافي الربح والتدفقات النقدية التشغيلية يعد من الخصائص المهمة لجودة الأرباح المحاسبية . وقد تنشأ الفجوة بين صافي الربح والتدفقات النقدية التشغيلية نتيجة الاستحقاقات من خلال قيام الإدارة بتعديل التدفقات النقدية بالاعتماد على الاستحقاقات المحاسبية ، حيث تتطلب المحاسبة عن الاستحقاقات افتراض وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وبالتالي فإن الاستحقاقات هي حصيلة الحكم والتقدير الشخصي ( علي 2014 : 20)

ويتطلب الربط بين جودة الأرباح المحاسبية وجودة الاستحقاقات ضرورة التفرقة بين الاستحقاقات التي تنتج بسبب الممارسات المضللة من جانب الإدارة ، والاستحقاقات التي تنتج بسبب الظروف والأحداث الاقتصادية المتعلقة بالشركة ، وقد فرق الأدب المحاسبي بين هذين المكونين من الاستحقاقات على النحو التالي ( عثمان ، 2011 : 19) :

#### - الاستحقاقات العادية أو غير الاختيارية : Non - Discretionary Accruals

وهي تلك الاستحقاقات التي لا توجد مرونة في تحديد قيمتها حيث لا توجد بدائل لقياسها ، ولكونها أيضاً تنشأ عن أنشطة طبيعية تقوم بها المنشأة وتستخدم في قياسها أسس ومعايير محددة بدقة فلا توجد مساحة للحكم الشخصي أو التدخل المتعمد من قبل الإدارة في تحديد قيمة هذه الاستحقاقات.

#### - الاستحقاقات غير العادية أو الاختيارية Discretionary Accruals

- وهي التي تتميز بوجود عدة بدائل لقياسها ، وتقوم الإدارة بالاختيار بين هذه البدائل ، مما يعني توافر حرية للإدارة لتحديد قيمة هذه الاستحقاقات ، ولذلك يتم استخدام الاستحقاقات الاختيارية في قياس ممارسات إدارة الأرباح بالمنشأة .

ويعد حجم الاستحقاق غير العادي ( الاختياري ) مؤشراً على جودة الأرباح ، فكلما زاد حجم الاستحقاق الاختياري كلما انخفضت جودة الأرباح ( صالح ، 2017 :31) .

كما أكد Givoly , et.al أن جودة الأرباح يمكن قياسها من خلال مؤشر جودة الاستحقاقات الذي يستند إلى درجة ثبات انحدار العلاقة بين التدفقات النقدية والمستحقات ، وتأتي أهمية جودة الاستحقاقات كمؤشر من مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية من أن الاستحقاقات تمثل المكون الرئيس في الربح المحاسبي ، ومن ثم يكون لها تأثير كبير على منفعة هذا الربح في اتخاذ القرارات (Givoly , et.al ,2010:36)

وتتمثل المشكلة الأساسية عند تحديد جودة الاستحقاقات في الفصل بين مكون الاستحقاقات الاختيارية ومكون الاستحقاقات غير الاختيارية ، وتؤكد الأدلة الميدانية المتعلقة بهذا المجال على أن الممارسات المضللة المتعلقة بالاستحقاقات يمكن إظهارها من خلال تقدير الاستحقاقات ومقارنتها مع الاستحقاقات الفعلية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وتمثل البحث التي قام بها ( Dechow 2012 , and Dichev ) والتي نوقشت وعدلت بمعرفة ( MeNichols 2012 ) حجر الزاوية في قياس جودة الاستحقاقات ( فريد ، 2014 ) .

### ب- استمرارية الأرباح : Sustainable Earnings

يمكن تحسين القدرة التنبؤية لرقم الربح الظاهر في القوائم المالية يمكن تحسينها إذا ما تم تنحية المكونات غير المتكررة لرقم الربح ، وهي مكونات غير مرتبطة بشكل مباشر بأنشطة وعمليات المنشأة التشغيلية ، وتتصف بدرجة عالية من التقلب وعدم الثبات ، ومن ثم تكون جودة الأرباح منخفضة عندما تتضمن بعض المكونات العرضية غير المتكررة مما يجعل الأرباح الحالية مؤشراً غير جيد للأرباح المستقبلية . وهذا يعني أن تحقيق مستوى معين من الأرباح لا يعد مؤشراً كافياً على جودة الأداء ، فقد يكون جزء كبير من هذه الأرباح ناتج عن الأنشطة والعمليات غير المتكررة أو البنود الاستثنائية ، لذلك فإن تقييم مدى استمرارية الأرباح يتم من خلال حساب صافي الدخل من العمليات المتكررة فقط . ويلاحظ أنه كلما كانت الأرباح تتسم بالاستمرار فإن هذا يعد مؤشراً على جودة هذه الأرباح ( علي ، 2014:31) .

### ج- القدرة التنبؤية للأرباح : Earnings Predictability

ترتبط القدرة التنبؤية بمنفعة متخذ القرار ، وعليه ترتبط القدرة التنبؤية للأرباح بالدرجة التي يمكن للمستثمرين عندها أن يتوقعوا التغيرات التي من الممكن أن تحدث في الأرباح المستقبلية للمنشأة ، حيث يعتمد المستثمرون والدائنون في معظم قراراتهم على التنبؤات الخاصة بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية ، فالقرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو المعلومات المالية تتطلب تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التدفقات . وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن المعلومات التي تقدمها الأرباح المحاسبية تقدم تنبؤات بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل من المعلومات التي تقدمها التدفقات النقدية الحالية والتاريخية ( يوسف ، 2015:23).

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة المنشأة قد تلجأ إلى تمهيد الأرباح الواردة بالقوائم المالية بهدف زيادة القدرة التنبؤية للأرباح ، ومن ثم فإن زيادة القدرة التنبؤية للأرباح تعد مؤشراً على جودة الربح المحاسبي بشرط التأكد من عدم قيام الإدارة بتمهيد الدخل المحاسبي .

#### د- الخلو من ممارسات إدارة الأرباح **Non - earnings Management** :

يقصد بتمهيد الدخل استخدام الإدارة لسياسات محاسبية معينة بشكل مخطط يمكن من خلالها التوصل إلى سلسلة مستقرة من الأرباح على مدار عدة سنوات ، وذلك بهدف التقليل من حجم التقلبات في رقم الربح من سنة لأخرى . وبالتالي فإن تمهيد الدخل هو عبارة عن تسوية مقصودة للأرباح المحاسبية من خلال مجموعة من الآليات التي يتم عن طريقها تخفيض الأرباح في الفترات التي ترتفع فيها بشكل ملحوظ وزيادتها في الفترات التي تنخفض فيها بشكل كبير ، في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، لأغراض الحد من درجة المخاطر المصاحبة لظاهرة التقلبات في الأرباح المحاسبية ، ومن ثم زيادة القيمة السوقية للشركة في الأجل الطويل ، وبالتالي تحقيق مصلحة الملاك وزيادة قدرة مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وزيادة الثقة في هذا التنبؤ ( فريد ، 2014 : 10) .

وأشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة وطيدة بين جودة الأرباح وإدارة الأرباح ، حيث خلصت دراسة ( Lo , 2018 : 352 ) إلى أنه كلما زادت درجة أو مستوى إدارة الأرباح فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة الأرباح ، لذا فإنه يمكن قياس جودة الأرباح عن طريق مدى خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح ، حيث إن اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية والأحكام والتقديرات يمكن أن يؤثر على نوعية وجودة الأرباح ، وخاصة في ظل المرونة التي تتضمنها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .



وقد لوحظ أن المنشآت التي توجد فيها سياسة إدارة الأرباح هي المنشآت التي تكون قيمة المستحقات فيها مرتفعة ، وبالتالي يكون فيها اختلاف كبير بين رقم الربح والتدفقات النقدية ، ولذا فإنه يمكن الاعتماد على قياس الاستحقاقات للتوصل إلى وجود أو عدم وجود إدارة الأرباح ، فإذا كانت الأرباح خالية من وجود ما يدل على أنه تم إدارتها فإن ذلك يشير إلى مستوى جيد لجودة الأرباح ( الشريف وأبو عجيبة :57، 2019 ) . ويشير ( echow , et.al ,2010: 163 ) إلى أن هناك خلاف في الأدب المحاسبي حول تمهيد الدخل ، فالبعض يرى أنه في كثير من الأحيان يتم استخدام الاستحقاقات الاختيارية لتمهيد الدخل من جانب الإدارة لتحقيق منافع شخصية ، وهو بالتالي يؤدي إلى تخفيض المحتوى المعلوماتي للأرباح ومن ثم فإن الأرباح مرتفعة الجودة هي الأرباح الخالية من ممارسات تمهيد الدخل . ويرى البعض الآخر في تمهيد الدخل ممارسة إيجابية مرغوب فيها من خلال قيام الإدارة باستخدام المعلومات الخاصة التي لديها عن الأرباح المستقبلية للمنشأة في تقليل التقلبات في السلاسل الزمنية للأرباح وبالتالي يتم النظر إلى تمهيد الدخل على أنه مؤشر لجودة الأرباح من منظور المنفعة التي تقدمها الأرباح في اتخاذ القرارات . وبالرغم من هذا الخلاف فإن إدارة المنشأة تسعى من خلال ممارسات تمهيد الدخل إلى توجيه إشارات إلى مستخدمي القوائم المالية مفادها انخفاض درجة مخاطرة الاستثمار في المنشأة بغرض التأثير على قراراتهم.

### د- القيمة الملائمة للأرباح : The Value Relevance of Earnings

تعني القيمة الملائمة للأرباح قوة العلاقة بين سعر السهم أو العائد على السهم والأرباح المحاسبية ، وإلى أي مدى يستخدم المستثمرون الأرباح المحاسبية في قراراتهم الاستثمارية . فعندما يعتمد المستثمرون على الأرباح المحاسبية في شراء وبيع الأسهم فهذا يعني أن هناك علاقة ارتباط قوية بينهما وبالتالي تكون الأرباح ذات قيمة ملائمة والعكس ، وهذا يشير إلى أن القيمة الملائمة للأرباح كأحد مؤشرات جودة الأرباح تركز على طبيعة الربط بين المحتوى المعلوماتي للأرباح المحاسبية والمحتوى المعلوماتي للمتغيرات السوقية ( محمد ، 2017 :23 ) .

وتستند القيمة الملائمة كمؤشر لقياس جودة الأرباح المحاسبية على قدرة الأرقام المحاسبية على تفسير التباين في السعر أو العائد ، أي أن الأرباح التي تفسر التباين في السعر أو العائد بشكل أكبر هي التي تتمتع بجودة أعلى . ويعتبر الربح المحاسبي ذو قيمة ملائمة إذا كان يرتبط بشكل معنوي مع المتغيرات التي تعتمد على سوق الأوراق المالية ، ويتم قياس القيمة الملائمة للأرباح من خلال المؤشرات الإحصائية لكل من نموذجي السعر والعائد ، وهما من أكثر النماذج المستخدمة لدراسة العلاقة بين الأرباح المحاسبية وأسعار الأسهم ، حيث

يتم دراسة انحدار كل من سعر السهم وعائد السهم على الأرباح المحاسبية . وقامت العديد من الدراسات بدراسة العلاقة بين الأرباح وعوائد الأسهم ، ومن أهم ما قدمته تلك الدراسات هو مقياس معامل استجابة الأرباح ، حيث يعد معامل استجابة الأرباح مقياساً لكيفية استجابة المستثمرين للأخبار التي يحملها رقم الربح ، فعندما تكون الأرباح ذات قيمة ملائمة أكبر يكون من المتوقع أن يستجيب المستثمرون للأرباح بشكل أقوى وأفضل ، وعليه يعتبر معامل استجابة الأرباح مقياساً لجودة الأرباح ( Dechow and Schrand ,2014 :52 ) .

### ر- تحفظ الأرباح Conservatism of Earnings :

يشير مفهوم التحفظ المحاسبي إلى اتجاه وميل المحاسبين نحو طلب درجة أعلى من التحقق للاعتراف بالأنباء السارة في القوائم المالية مقارنة بما هو مطلوب للاعتراف بالأنباء غير السارة ( Basu , 1997:41 ) ، بمعنى الاعتراف بالخسائر المتوقعة دون الأرباح المتوقعة ، فيتم إدراج القيم الدنيا للأصول والإيرادات والقيم العليا للالتزامات والمصروفات وذلك في حالات عدم التأكد . ويسهم التحفظ المحاسبي في زيادة جودة المعلومات المحاسبية بصفة عامة وجودة الأرباح بصفة خاصة ، حيث يمثل التحفظ خاصية مرغوباً فيها للأرباح ، لأن التقارير المتحفظة تسهم في الحد من قدرة الإدارة على تضخيم الأرباح وبالتالي تكون أكثر حفاظاً على أموال أصحاب المصلحة وأكثر ملاءمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية . إلا أن التعسف في تطبيق التحفظ المحاسبي يؤدي إلى مقابلة الإيرادات في الفترة الحالية مع بعض المصروفات التي تخص الفترة أو الفترات القادمة ، وهو ما يجعل الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية أقل من الأرباح الحقيقية ، بما يخلق احتياطات سرية تسمح للإدارة بالتقرير عن أرباح مرتفعة في المستقبل ، وما يترتب على ذلك من صعوبة الاعتماد على الأرباح المحاسبية في التنبؤ بالأرباح المستقبلية ، ومن ثم انخفاض جودة الأرباح المعلنة ( Penman and Zhang , 2012,36 ) .

وبناء على ما سبق ، فإنه وعلى الرغم من وجهة النظر السابقة فقد لقي التحفظ المحاسبي تأييداً شديداً من قبل عدد كبير من الباحثين كأحد خصائص جودة الأرباح المحاسبية ، حيث أن التحفظ يحد من قدرة الإدارة على القيام بالتصرفات الانتهازية التي تحقق من خلالها مصالحها الشخصية على حساب مصالح الأطراف الأخرى ، فهو يمثل حاجزاً يحول دون قيام الإدارة بتضخيم الأرباح لتعظيم المكافآت التي تحصل عليها ، الأمر الذي يوفر الحماية للمستثمرين ويؤدي إلى زيادة قيمة الشركة ( عوض ، 2016:21 ) .

كما يرى ( عثمان ، 2011 : 12 ) أنه عندما تكون الأرباح التي يتم الإفصاح عنها أقل من الأرباح الحقيقية للمنشأة يكون المستثمرون في وضع أفضل مقارنة بحالة تضخيم الأرباح .



## ز- التوقيت الملائم للاعتراف بالأرباح : Timing of Revenue Recognition

يشير التوقيت الملائم إلى قدرة الأرباح على أن تعكس الأخبار الجيدة أو الأخبار السيئة في الوقت المناسب حتى يستطيع المستثمرون استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الرشيدة . ويعتبر التوقيت الملائم للاعتراف بالأرباح من أهم خصائص جودة الأرباح المحاسبية ، فجودة الربح ترتبط بتوقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر في التقرير المالي ، وعدم الاعتراف الوقتي بالأرباح أو الخسائر يضعف من جودة الأرباح وبالتالي يضعف من جودة التقارير المالية ، حيث يترتب عليه ثلاث مشكلات أساسية ، المشكلة الأولى أن الربح المحاسبي لا يعكس الأداء الحقيقي للمنشأة خلال الفترة الحالية ، والمشكلة الثانية أن الأصول والخصوم تتضمن أخطاء قياس بمقدار ما تم تأجيله أو التعجيل به من الأرباح والخسائر ، والمشكلة الثالثة هي حدوث فروق كبيرة بين الربح المحاسبي والتدفقات النقدية التشغيلية ( أبو الخير ، ٢٠٠٧ : 22 ) . وأخيراً ، قد تكون مؤشرات جودة الأرباح التي تم ذكرها فيما سبق متداخلة مع بعضها البعض ، حيث يمكن استخدام الاستحقاقات كمؤشر للاستمرارية والقدرة التنبؤية للأرباح ، كما تقيس بعض الدراسات إدارة الأرباح باستخدام أثر الاستحقاق وتمهيد الدخل ، كذلك فإنه كلما زادت إدارة الأرباح تقلص تمثيلها للأرباح الحقيقية بصدق مما يؤدي إلى انخفاض القيمة الملائمة للأرباح ، وكلما زادت الشفافية تقلصت ممارسات إدارة الأرباح ، وكما يعتقد بعض الباحثين أنه يمكن تحقيق الشفافية من خلال التوقيت المناسب والتحفظ المحاسبي ، ولذا فإنه يمكن القول إن عملية قياس جودة الأرباح المحاسبية من خلال مؤشر واحد فقط لا تؤدي ثمارها ، حيث يجب قياس جودة الأرباح من خلال عدة مؤشرات في نفس الوقت نظراً للتأثير المتداخل لهذه المؤشرات .

### المبحث الثالث

### الاطار العملي

أولا: التدقيق الداخلي

### مفهوم التدقيق الداخلي

يقصد به لفضا audit المشتق من الكلمة الاتينية audire ومعناها يستمع لان الحسابات كانت تتلى على للمدقق ،وقد تحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي تم نشرها في كتاب العالم الإيطالي luca paciolo الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1449 م.فقد نشأ التدقيق الداخلي نتيجة حتمية التطور الاقتصادي وانطلاقه من حيز المشاريع الفردية الى عالم المشاريع الكبيرة،فلقد كان لحاجة الإدارة الملحة في توفر وسيلة مهمة لمساعدتها في انجاز مهامها دور كبير في إيجاد هذا النوع من التدقيق داخل الوحدات مع زيادة النمو في حجم تلك الوحدات ودرجة التعقيد فيها أدى ذلك الى زيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي بوصفه عنصرا رئيسا من عناصر الرقابة الداخلية للوحدة.

ويعد التدقيق الداخلي اهم أساليب نظام الرقابة الداخلية Internal control system-Ics وذلك لتحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمحاسبية،كما يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي على نتائج تقييمه لفاعلية النشاط التدقيق الداخلي

هكذا يبدو ان التدقيق يشمل فحص البيانات المحتواة في الدفاتر والسجلات والتحقق من صحتها ورفع تقرير متضمن للرأي الفني حولها الى الجهات ذات العلاقة.

وكان اخر تعريف صدر عن المعهد في عام 1999 والذي عرف التدقيق الداخلي بأنه: نشاط استشاري موضوعي مستقل ،مصمم لغرض إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة ،انه يساعد التنظيم في انجاز أهدافه من خلال استخدام مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية الإدارة في مواجهة المخاطر،وفرض الرقابة واحكام العمليات.

وعليه فقد حددت (UUCTAD) طبيعة التدقيق الداخلي وفقا للمفهوم الحديث بالاتي:

1\_ اداة رقابية بغرض انتقاد وتقويم جميع الأنظمة الرقابة الأخرى التي تكونها الإدارة ،والعمل على تقويم الرقابة المحاسبية

2\_ وظيفة استشارية اكثر منها وظيفة تنفيذية.

3\_ نشاط مستقل في الشركة ،يمتد الى جميع الرقابات الإدارية بما فيها الرقابة المحاسبية والظبط الداخلي كما يجب ان لا يقوم المدقق الداخلي بأي عمل من اعمال التنفيذ او الاشتراك في أداء عمل يقوم بتدقيقه.

### الفرق بين المفهوم القديم والحديث للتدقيق الداخلي

ت	التفاصيل	المفهوم القديم للتدقيق	المفهوم الحديث للتدقيق
1	الخدمات التي تؤديها	فحص وتقويم	تأكيد موضوعي، وخدمات استشارية
2	الهدف	تساعد افراد الشركة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية	إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها
3	أسلوب العمل المتبع لتحقيق الهدف	تزويد التحليلات والتقييمات والتوصيات المشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة ،وتوفير رقابة فعالة.	انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة وفعالية عملية إدارة الحوكمة.

و عليه فإن وظيفة التدقيق الداخلي المعادة هندستها يتوجب عليها عرض الخصائص الآتية:

- 1\_ القدرة على العمل كشركاء مع الإدارة او زبائنها.
- 2\_ تزويدها للحلول اكثر من تزويدها للخدمات.
- 3\_ تأكيدها على ان ثقافة قسم التدقيق الداخلي التي تعكس ثقافة العمل ككل.
- 4\_ التماسك والارتباط بين القانون والاهداف من جهة ومهمة قسم الداخلي ومهمة الشركة والاهداف الاستراتيجية منةجهة أخرى.
- 5\_ القدرة على العمل كعوامل تغيير وان يصبحو فعالين ويساهمو في التغيير الرئيسي للشركة.
- 6\_ القدرة على العمل بهمارة والمشاركة بأفضل التطبيقات عبر الشركة بأكملها.

**الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي:**

ان وظيفة الرقابة اخذت في التطور السريع بسبب ان العديد من الشركات بلغت وظيفة التدقيق الداخلي فيها موقع يطالب به لاتخاذ القيادة ووصول صوته الى اعلى جهة في الشركة وذلك لمساعدة الشركة في تقويم وتنفيذ وتوضيح مخاطر الإدارة وعمليات الرقابة ضمن الشركة.

وتقدم وظيفة الرقابة الداخلية خدمات عدة يمكن تمجيعها في مجموعتين أساسيتين هما:خدمات التأكيد الموضوعي والخدمات الاستشارية واللذان تعدان من الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي.

**خدمات التأكيد الموضوعي:** توفر تقويم مستقل حول إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي وتمثل في الارتباطات المالية والأداء الإذعان وسلامة النظام ولغرض توفير خدمات التأكيد الموضوعي فإن المدققين الداخليين بحاجة لان يكونوا مستقلين وموضوعين وتمثل شخصيتهم بالتكامل والكفاءة والرعاية والسلوك الأخلاقي.

**الخدمات الاستشارية:** هي أنشطة خدمة الزبون وهي مايتفق عليه مع الزبون من حيث طبيعة ومجال الموضوع محل التدقيق لغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة ومن امثلتها ،النصيحة،التسهيل،وتصميم العملية والتدريب.ويمكن ان تسهم وظيفة التدقيق الداخلي تقويم أداء وظائف الأنظمة الداخلية بموضوعية وموثوقية وهذه تمثل (خدمات التأكيد) اما خدمة دعم تصميم هذه الأنظمة لتوفير توصيات محددة تمثل (خدمات استشارية).

### استراتيجية التدقيق الداخلي:

تمتلك وظيفة التدقيق الداخلي استراتيجية ثنائية الأدوار وتتثل في الاتي:

**الدور الأول :** حماية قيمة المساهم من خلال أنشطة التأكيد المتعلقة بهيكلية رقابة مخاطر الشركة.

**الدور الثاني:** تعزيز عملية إضافة قيمة للمساهم يتم من خلال التوصيات والتحسينات والعمليات الاستشارية.

### جودة الأرباح المحاسبية

جودة الأرباح (Quality of Earnings) تظهر بعد التخلص من أي قيم شاذة وخدع محاسبية او احداث وقعت لمرة واحدة فقط وسببت انحرافا في ارقام صافي الدخل الحقيقي والأداء،وبعد حذف جميع القيم الشاذة والمتطرفة

والمذكورة ،سنتمكن من رؤية الأرباح الناتجة عن ارتفاع المبيعات او انخفاض التكاليف بوضوح وتوجد عوامل خارجة عن سيطرة الشركة تؤثر على تقييم جودة أرباحها أيضا ،وبصفة عامة الأرباح المحسوبة بطريقة محتفظة تعتبر ذات مصداقية اكبر من الأرباح المحسوبة بأستخدام سياسات محاسبية عدوانية لان الممارسات المحاسبية التي تخفي المبيعات الضعيفة او مخاطر الاعمال المتزايدة تؤدي الى تقليل جودة الأرباح .

يعتبر صافي الدخل احد ارقام التي يحب المحللون تتبعها ،لانه يوفر نقطة مرجعية لقياس جودة أداء الشركة من منظور الأرباح ،اذا كان صافي الدخل اعلى من مستواه في الربع المالي السابق تجاوزت تقديرات المحلل سيعتبر هذا انتصارا للشركة .

توجد طرق عديدة لقياس جودة الأرباح عبر دراسة التقرير السنوي للشركة:

يبدأ المحللون عادة بالجزء العلوي من قائمة الدخل ويتجهون للاسفل تدريجيا وعلى سبيل المثال قد تظهر الشركات التي تسجل نموا مرتفعا في المبيعات أيضا نموا مرتفعا في المبيعات الآجلة ويحذر المحللون من المبيعات التي ترجع الى شروط بيع الاجل فضفاضة يمكن العثور على التغيرات في المبيعات الآجلة او حسابات العملاء في "الميزانية العمومية" و "قائمة التدفق النقدي"

يبدأ المحللون مراجعة قائمة الدخل بالبحث عن التناقضات بين التدفقات النقدية التشغيلية وصافي الدخل وان الشركات ذات الصافي الدخل المرتفع والتدفقات النقدية السلبية من عملياتها تحقق تلك الأرباح الظاهرية من مكان آخر وليس من المبيعات.

تعد التعديلات التي تتم لمرة واحدة على صافي الدخل والمعروفة أيضا باسم "الدخل او النفقات غير المتكررة"

### علاقة جودة التدقيق في تحسين جودة الارباح

ان جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق في العراق لاتساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية العراقية التي تقوم بالتدقيق عليها وان ممارسات إدارة الأرباح او ما يطلق عليه البعض بأساليب

المحاسبة الاحتياطية قد يستخدمها بعض المديرين من اجل تضخيم صافي الربح لتحقيق مصالح شخصية كزيادة حوافزهم وامتيازاتهم الخاصة.

ان الامر يزداد سوءا وزيع ارباح بعد إعلانها عن أرباح وهمية لاتقابلها تدفقات نقدية اذا ماقدمت الشركة على ماسيعرض الشركة للتعثر او حتى الفشل المالي

تم في دراسة اثر تفاعل كل من تطبيق دليل التحكم المؤسسي مع وجود مدققين خارجيين من مكاتب التدقيق ذات جودة عالية من شأنه تحسين من جودة تتمتع بجودة أرباح اعلى وبسبب فقدان الثقة الأرباح كما تبين بأن الشركات التي تستخدم مدققين مختصون مهنيا في المعلومات المحاسبية نتيجة عمليات الفساد المالي الكبرى والتي حدثت في شركات عالمية كبرى مثل انرون وعليه اتجهت شركات عديدة عالمية ومحلية الى التلاعب في القوائم المالية والقيام بعمليات مشروعة وغير مشروعة لتغيير صافي الدخل الذي تظهره القوائم المالية سواء من خلال عمليات حقيقية كالتحكم في توقيت بعض الصفقات او شروطها او اختبار سياسات محاسبية معينة او تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة والتحكم في التقديرات المحاسبية بما يخدم أغراض الإدارة عدا الملاك والافصاح بشكل غامض او غير واضح او الغش او التزوير او الاعتراف المبكر بايرادات لم تتحقق او الخروج عن المبادئ والمعايير المحاسبية

وعليه يمكن النظر الى المصطلحات وكأنها سلعة وعليه فإن المنتج الذي يقدم بشكل جيد فإنه لا يخشى تكاليف الضمان لذلك يقدم معها ضمان لفترة محددة والضمان في حالة المعلومات هو جودة هذه المعلومات وعليه فإن الوحدة الاقتصادية التي تفصح عن المعلومات جيدة بأنها تستخدم افضل الطرق والسياسات المحاسبية التي تدعوا اليها مهنة المحاسبة.

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

#### اولا : الاستنتاجات

- 1- تتسم المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة بوضوحها وسهولة فهمها من قبل مختلف مستخدميها لا تخلو المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة من الأخطاء الجوهرية.
- 2- يحرص المدقق الداخلي بشكل كبير على دراسة النظام الداخلي وأوراق العمل الخاصة بمهامه ، إلى جانب قيامه بإعداد تقرير نهائي وفقا لمعايير التدقيق وتضم فيه ما توصل إليه من نتائج واستنتاجات وكذا توصيات.
- 3- عدم وجود اتفاق حول مفهوم جودة الأرباح المحاسبية ، حيث ينظر إليه كل فريق من الباحثين من زاوية الغرض الذي يسعى إلى تحقيقه مما أدى إلى تعدد هذه المفاهيم ، ومع ذلك فإنهم يتفقون فيما بينهم على أهمية جودة الأرباح المحاسبية بالرغم من وجود العديد من المعوقات التي تحد من تحقيق هذه الجودة .
- 4- قدم الأدب المحاسبي عدة مؤشرات لجودة الأرباح المحاسبية يتمثل أهمها في جودة الاستحقاقات واستمرارية الأرباح ، والقدرة التنبؤية للأرباح والخلو من ممارسات إدارة الأرباح ، والقيمة الملائمة للأرباح ، وتحفظ الأرباح والتوقيت الملائم للاعتراف بالأرباح .
- 5- أن اختلاف نظرة الكتاب والباحثين إلى جودة الأرباح المحاسبية أدى إلى وجود نماذج مختلفة لقياس جودة هذه الأرباح ، كما أن النماذج المستخدمة جاءت لأغراض محددة ولا توفر نظرة شاملة لكل محاور جودة الأرباح المحاسبية ، كذلك فإنه لا يوجد اتفاق بين الكتاب والباحثين على المتغيرات التي يتم استخدامها لقياس كل محور من هذه المحاور ؛ مما يؤدي إلى الوصول إلى نتائج متباينة.

## ثانيا : التوصيات

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج ، يوصي الباحث بما يلي :



- 1- الاهتمام بقياس المحاور المختلفة لجودة الأرباح المحاسبية وعدم الاقتصار على قياس أحد هذه المحاور للحكم على مستوى جودة أرباح المحاسبية، وضرورة إجراء المزيد من الأبحاث حول قياس جودة الأرباح المحاسبية والمفاضلة بين المقاييس المختلفة بهدف بلورة مقاييس محددة وقابلة للتطبيق .
- 2- دراسة مدى إدراك المستثمرين - وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية - لأهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بجودة الأرباح المحاسبية ، إضافة إلى دراسة مدى كفاية هذه المعلومات في القوائم المالية المنشورة.
- 3- ضرورة نشر ثقافة المعلومات المحاسبية بين المدققين للتقليل من الخوف السائد حول تنفيذ عملية التدقيق الداخلي ؛
- 4- التأكيد على ضرورة اعتبار عملية توظيف المعلومات المحاسبية في عملية التدقيق الداخلي من المتطلبات الأساسية للتدقيق مما يفرض واقع لا بد منه وهو تسليح المدققين بالمعرفة في هذا المجال ؛
- 5- من القوانين والتشريعات موثيق محلية وداخلية التي تخدم وتنظم عملية التدقيق الداخلي في ظل استخدام المعلومات المحاسبية
- 6- ضرورة الاهتمام بتطوير مؤهلات وخبرات المدققين بما يتفق مع التطور التكنولوجي السريع والمتجدد من خلال التحاقهم بالدورات التدريبية المخصصة ومن خلال الاستعانة بالخبراء في المجال ؛
- 7- التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وفرض رقابة مستمرة على البيانات والإجراءات عن طريق وضع نظام رقابة داخلية فعال في تسيير عملياتها والتحقق من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء الغش الإهمال .

المصادر



## المصادر العربية

- 1- أحمد حلمي جمعة التدقيق الداخلي والحكومي ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2011 الطبعة الأولى .
- 2- عبد الرحمان بايتات - ناصر دادي عدون التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والتوسعة في الجزائر ، دار المحمدي العامة الجزائر 2018
- 3- عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان ، 2014 .
- 4- الرشيد ، ممدوح صادق محمد ( 2017 ) مدخل إشارات الإنذار ( Red Flags ) كأداة للكشف عن إدارة الأرباح المحاسبية بالتطبيق على الشركات الأكثر نشاطاً في سوق الأوراق المالية المصري مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، المجلد السادس والعشرون العدد الأول يونية ٦٥-١
- 5- رياض سامح محمد رضا ( 2015 ) أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد الثامن العدد الرابع : ٧٣٦-٧٦١
- 6- سالم حسين عبد العال ( ٢٠١٣ ) : " مدخل مقترح لتطوير مقاييس جودة الأرباح المحاسبية بهدف ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية مع دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس .
- 7- الشريف ، إقبال عدنان أبو عجيلة ، عماد محمد ( 2019 ) العلاقة بين جودة الأرباح والحاكمية المؤسسية " ، المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزرقاء الخاصة .
- 8- الشريف محمد الطيب على ( 2016 ) دراسة تحليلية لممارسات إدارة الأرباح وآليات الحد منها وأثرها على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية الليبي " ، رسالة دكتوراه كلية التجارة - جامعة عين شمس
- 9- عثمان أبو الحمد مصطفى صالح ( 2011 ) نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح المحاسبية وأثرها على قرارات الاستثمار في سوق الاوراق المالية - دراسة نظرية وتطبيقية " ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة - جامعة جنوب الوادي .

- 10- علي أيمن صابر سيد ( ٢٠١٤ ) نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح في شركات التأمين التعاوني بالمملكة العربية السعودية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة - جامعة عين شمس العدد الرابع : ٨٣-١٣٥
- 11- عوض ، أمال محمد محمد ( 2016 ) : دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، مجلد ٤٣ ، العدد الثاني ١١٦-٥٧
- 12- يوسف ، علي ( 2015 ) : " أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية - دراسة تطبيقية " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثامن والعشرون العدد الثاني : ٢٢٣-٢٥٤
- 13- سيف راشد، كامل صكر القيسي، التدقيق الداخلي، دار الأوقاف والشؤون الإسلامية، دبي، ط.1. 2005
- 14- عماد الشيخ داوود، الشفافية ومراقبة الفساد، في الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، بحوث ومناقشات الندوة التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت، 2004، ص91
- 15- ابن علي، الفساد، اشكالية، أسبابه، دوافعه، آثاره، مكافحته، واستراتيجيات الحد من تناميته، مجلة دراسات استراتيجية، العدد 16، جامعة دمشق، 2005.
- 16- سالم محمد عبود، ظاهرة الفساد الإداري والمالي، مدخل استراتيجي للمكافحة، دار الدكتور للعلوم، بغداد، 2011، ص 11
- 17- احمد حلمي جمعة (2000)، المدخل الحديث للتدقيق والحسابات، ط 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص81.
- 18- حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان (2001) مدخل معاصر بناء نظرية المحاسبة، ط1، الجزء الأول، الدار العملية الدولية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

#### المصادر الاجنبية

- 1- Abdelghany, E. K. (2015). Measuring the quality of earnings. Managerial Auditing Journal, 20(9): 1001-1015.
- 2- Ali, A., Hwang, L. S., & Trombley, M. A. (2000). Accruals and future stock returns: Tests of the naïve investor hypothesis. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 15(2): 161-181.

- 3- Barua, A. (2016). Using The FASB's Qualitative Characteristics In Earnings Quality Measures, PhD., Faculty of the Louisiana State University and Agricultural and Mechanical College.
- 4- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1): 3-37.
- 5- Bellovary, J. L., Giacomino, D., & Akers, M. D. (2015). Earnings quality: It's time to measure and report. *The CPA Journal*, 75(11): 32-37.
- 6- Bhattacharya, U., Daouk, H., & Welker, M. (2013). The World Price of Earnings Opacity. *The Accounting Review*, 78(3): 641-678.
- 7- Chan, K., Chan, Louis K. C., Jegadeesh, N., & Lakonishok, J. (2016). Earnings Quality and Stock Returns. *The Journal of Business*, 79(3): 1041-1082.
- 8- Dayanandan, A., & Sra, J. K. (2018). Accrual management and expected stock returns in India. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(4):426-441.
- 9- DeAngelo, L. E. (1986). Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders. *The Accounting Review*, 61(3): 400-420.
- 10- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2012). The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review*, 77: 35-59.
- 11- Dechow, P. M., & Schrand, C. M. (2014). Earnings Quality. USA: The Research Foundation of CFA Institute. Dechow, P. M., R. G. Sloan, & A. P. Sweeney (1995) Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70: 193-225.

- 12- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2): 344-401.
- 13- Demerjian, P. R., Lev, B., Lewis, M. F., & McVay, S. E. (2013). Managerial Ability and Earnings Quality. *The Accounting Review*, 88(2): 463-498.
- 14- Francis, J., LaFond, R., Per, M. O., & Schipper, K. (2014). Costs of Equity and Earnings Attributes. *The Accounting Review*, 79(4): 967-1010.
- 15- Givoly, D., Hayn, C. K., & Katz, S. P. (2010). Does Public Ownership of Equity Improve Earnings Quality? *The Accounting Review*, 85(1): 195-225.
- 16- Jeong, K. H., & Choi, S. U. (2019). Does real activities management influence earnings quality and stock returns in emerging markets? Evidence from Korea. *Emerging Markets Finance and Trade*, 55(12): 2834-2850.
- 17- Kim, D., & Qi, Y. (2010). Accruals Quality, Stock Returns, and Macroeconomic Conditions. *The Accounting Review*, 85(3): 937-978.
- 18- Lo, K. (2018). Earnings management and earnings quality. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 350-357.
- 19- Penman, S. H. (2013). The quality of financial statements: perspectives from the recent stock market bubble. *Accounting Horizons*, 17(Supplement): 77-96.
- 20- Penman, S. H., & Zhang, X.-J. (2012). Accounting Conservatism, the Quality of Earnings, and Stock Returns. *The Accounting Review*, 77(2): 237-264.
- 21- Quinn, J. B. (1992). *Intelligent Enterprise*. Free Press, New York.