



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



دور المدقق الخارجي في تحسين جودة ادارة ارباح الشركات المساهمة

بحث مقدم من قبل الطالبة

ملك محمد حكيم

الى مجلس قسم المحاسبة في كلية الادارة والاقتصاد جامعة بابل وهو جزء من متطلبات نيل شهادة
البكالوريوس في المحاسبة

ياشرف

م.م عبد المهدي عبد الحسين عيدان

المستخلص

لجودة التدقيق اهمية كبيرة في تعزيز الثقة بالقوائم المالية فهي تساعد مستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة وذلك للحد من ادارة الارباح واثرها في القوائم المالية ، واستخدمت الدراسة جودة ادارة الارباح كمتغير تابع ، بينما اشتملت المتغيرات المستقلة على دور المدقق الخارجي بالإضافة الى جودة التدقيق . وتناولت مفهوم جودة التدقيق واهميته ومهام ومسؤوليات المدقق اتجاه الشركات المساهمة في ادارة الارباح ومناقشة اسس علاقتها في رأي المدقق الخارجي وفق اطار نظري يستند الى مجموعة من الدراسات العربية والاجنبية حيث توصلت الى عدة استنتاجات وتوصيات ، حيث كان هدف هذه الدراسة الى بيان دور المدقق الخارجي في الكشف عن الممارسات ادارة الارباح، باعتبار المدقق الخارجي الشخص المؤهل للتأكد من صحة المعلومات الموجودة بالقوائم المالية للمؤسسة فهو يعطي رأي فني محايد عن هذه القوائم مع الواقع بدرجة معقولة ، كما يعد مفهوم ادارة الارباح محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمدققين خلال السنوات الاخيرة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية العالمية فقد توصلت الدراسة الى ان المدقق الخارجي له دور ايجابي في التصدي ممارسات السلبية لإدارة الارباح. فكانت النتيجة ان هناك علاقة معنوية بين جودة التدقيق ودور المدقق والحد من ادارة الارباح وتأثيرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

الكلمات الافتتاحية : جودة التدقيق ، جودة ادارة الارباح

جدول المحتويات

أ	الآية
ب	الاهداء
ج	شكر وامتنان
1	المستخلص
2	جدول المحتويات
4	المقدمة
5	الفصل الأول
5	منهجية البحث و دراسات سابقة
5	أولاً منهجية البحث
5	مشكلة البحث
5	اهداف البحث
6	اهمية البحث
6	فرضيات البحث
7	ثانياً دراسات سابقة
8	الفصل الثاني
8	أولاً : مفهوم التدقيق
8	ثانياً : مفهوم التدقيق الخارجي
11	ثالثاً : أهمية التدقيق الخارجي
12	رابعاً : اهداف التدقيق الخارجي
13	خامساً : مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي
13	سادساً : أساليب التدقيق الخارجي
15	ثانياً : جودة إدارة الأرباح
16	اولاً : مفهوم إدارة الأرباح
17	ثانياً : العوامل المؤثرة على جودة الأرباح
17	ثالثاً : أهمية جودة الأرباح
17	رابعاً : مقاييس تحديد جودة الأرباح

19	الفصل الثالث
19	علاقة المدقق الخارجي في إدارة أرباح الشركات المساهمة
22	انعكاس التدقيق الخارجي على الشركات المساهمة
24	الفصل الرابع
24	الاستنتاجات والتوصيات
24	أولاً : الاستنتاجات
25	ثانياً : التوصيات
26	ثالثاً : المصادر والمراجع

المقدمة

تقدم مهنة التدقيق الخارجي خدمات ذات تأثير كبير وملحوظ في عملية اتخاذ القرارات وبناء السياسات المالية للإدارة والمؤسسات الاقتصادية حيث ان مخرجات هذه المهنة تعتبر الاساسية في هذا الجانب لما تحمله من جودة وافصاح يعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في ضوء دراسة القوائم المالية وابداء الرأي الفني المحايد المبني على اسس ومعايير مقبولة قبولاً عاماً في اداء هذه المهنة ، حيث يقوم مراقب الحسابات الخارجي بدور كبير في خلق الثقة بالبيانات المالية المقدمة والتي تؤثر على قرارات مستخدميها الامر الذي ادى الى تزايد الاهتمام بمفهوم جودة التدقيق وقياس مدى تأثيرها على جودة ادارة الارباح .حيث بني البحث على فرضية وجود علاقة بين المتغير المستقل والمتمثل في رأي المدقق والذي من المتوقع أن يكون له تأثير على المتغير التابع المتمثل في جودة تحسين الارباح. إن ممارسات جودة التدقيق هي إجراءات يقوم بها مراقبي الحسابات للتأكد من أن البيانات المالية ذات جودة عالية وتقدم المعلومات التي تتصف بالملائمة والموثوقية إلى مختلف المستخدمين، ان احتواء البيانات المالية للشركات على قدر من التلاعب يغلب مصلحة جهة معينة على مصالح الجهات الاخرى من مستخدمي تلك البيانات ويؤثر على جودة ومصداقية البيانات المعروضة في القوائم المالية ، اذ ينبغي ان تكون المعلومات التي تفصح عنها الشركات سواء كانت مالية أو غير مالية صحيحة وعادلة لكي تحقق الهدف الذي اعدت من اجله، وهدف مراقبي الحسابات هو رأي محايد بأن العمل الذي يتم إنجازه يفي بالمعايير المهنية المعمول بها والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة وتؤكد الالتزام بإجراءات ومعايير الافصاح ذات الصلة. إنَّ العديد من مستخدمي القوائم المالية يهتمون فقط بقيمة صافي الأرباح دون النظر الى جودته مما يجعل من القرارات التي تعتمد عليه قرارات غير دقيقة في حاله كونه لا يتصف بالجودة.

الفصل الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

اولاً: مشكلة البحث

ان التطورات التي طرأت على بيئة الاعمال تتطلب تقديم معلومات مالية وغير مالية ذات جودة عالية الى المستفيدين من البيانات المالية المقدمة اليهم ، لغرض اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة ولأن بعض ادارات الشركات تقوم بإدارة الارباح وفق سياسات تخدم الغرض الذي تراه مناسباً للحالة التي ترغب في تقديمها للمستفيد من هذه القوائم، لذا دعت الحاجة الى الاهتمام في جودة التدقيق ودور المدقق الخارجي في تحسين جودة الأرباح .

ويمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1. هل ان مستخدم القوائم المالية يستطيع ان يقيم جودة الارباح في القوائم المالية؟
2. هل هناك دور للمدقق الخارجي في الشركات المساهمة؟

ثانياً: أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

1. بيان مفهوم وجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها.
2. وجود مدقق خارجي يهتم بمراجعة نظام لرقابة خارجية في ظل تحسين مستوى الارباح في الشركات المساهمة .
3. التعرف على مفهوم جودة الارباح وكيفية قياسها بالاعتماد على تقرير المدقق الخارجي ومدى تأثيرها في قوائم المالية للشركات.
4. دراسة العلاقة بين جودة التدقيق لشركات المساهمة وجودة الارباح لعينة من الشركات.

ثالثاً: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في:

1. بيان الاثر الايجابي لجودة خدمة المدقق المقدمة من قبل الشركات ومكاتب التدقيق على جودة الارباح للشركات المساهمة.

2. بيان الخصائص الواجب توافرها للجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح التي تساهم في توضيح فاعلية لجان التدقيق في الشركات المساهمة .

رابعاً: فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

وجود علاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح إذ كلما كانت جودة التدقيق عالية يكون أثر إدارة الأرباح على مستخدمي القوائم المالية ضعيف. وإن لجودة التدقيق تأثير في القوائم المالية وذلك من خلال الكشف أو الحد من إدارة الأرباح.

خامساً: دراسات سابقة

1- دراسة (مبارك ، 2010) بعنوان " التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية". بحث منشور

هدفت الدراسة الى دراسة تأثير طول فترة التعامل بين المدقق والشركة التي يدقق حساباتها على جودة عملية التدقيق، واستخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة عملية التدقيق، كما استخدم القيمة المطلقة للتغير في نسبة ميلر كمتغير تابع يعبر عن جودة عملية التدقيق، وقد خلصت نتائج التحليل الإحصائي إلى انه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين جودة عملية التدقيق وطول فترة التعامل بين المدقق والشركة.

2- دراسة (أبو رياش، 2013) بعنوان " أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين" رسالة ماجستير .

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم معدل دوران المدقق والتغيير الإلزامي له وعرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة له، وكذلك السلبيات والايجابيات للتغير الإلزامي للمدقق، كما ألقت الضوء على مفهوم جودة التدقيق وطرق قياسها من خلال مدخلين اولهما مدى ممارسة إدارة الأرباح والطرق المستخدمة في إدارة الأرباح، والمدخل الثاني لقياس جودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على المحافظة على حياده واستقلاله وبذل العناية المهنية الواجبة من خلال قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والإفصاح عنها في تقريره، ومن ثم استقصاء اثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة التدقيق، وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المدقق (عدم التغيير الدوري للمدقق) وجودة التدقيق، وايضاً وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق وسلوك إدارة الأرباح.

3- دراسة (Anis: 2014) بعنوان

"Auditors perceptions of Audit firm rotation impact on audit quality in Egypt"

" تصورات مدققي شركات التدقيق لتأثير التدوير الإلزامي على جودة التدقيق في مصر " بحث منشور .

هدفت الدراسة الى اكتشاف التصورات المهنية للمدققين فيما يتعلق بتأثير التدوير الالزامي لمكاتب التدقيق على جودة التدقيق في مصر والتساؤل عن المنافع المحتملة من التدوير الالزامي للمدققين، وتشير نتائج الدراسة الى اعتقاد المدققين بوجود تأثير ايجابي على جودة التدقيق واستقلالية المدقق ناتجة من التدوير الالزامي للمدققين، ووجود تأثير سلبي على مستوى معرفة وخبرة المدققين بحسابات ونشاطات الوحدة الاقتصادية.

4- (دراسة حمدان) 2012 بعنوان : " العوامل المؤثرة في جودة الأرباح : دليل من الشركات الصناعية الأردنية . " هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من جودة أرباح الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، بالإضافة إلى اختبار العوامل التي تؤثر في مستوى جودة الأرباح في تلك الشركات وهي : التحفظ المحاسبي ، حجم الشركة ، عقود الدين ، العائد على الاستثمار ، التحكم المؤسسي ، جودة التدقيق ، ولجان التدقيق . ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام منهجين مختلفين لقياس جودة الأرباح، وقد شملت عينة الدراسة على (50) شركة مساهمة عامة صناعية مدرجة في سوق عمان المالي للفترة (2004 - 2009) والتي رتببت بطريقة مكننت من استخدام اختبار الانحدار المشترك ، وقد توصلت الدراسة الى نتائج مهمة تشير الى ارتفاع جودة ارباح الشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية ، كما اشارت النتائج الى وجود تأثير لحجم الشركة وعقود الدين وجودة التدقيق في مستوى جودة الارباح.

الفصل الثاني

المدقق الخارجي (المفهوم والاهمية)

اولاً : مفهوم التدقيق

فحص فني مهني انتقادي منظم ومستقل ومحاييد للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالوحدة تحت التدقيق بهدف اعطاء رأي فني ومهني محايد ومستقل عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي في نهاية فترة زمنية معلومة وإن عملية التدقيق تشمل (الفحص ، والتحقق ، والتقرير) ويقصد بعملية الفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتطبيق المبادئ والسياسات والاعراف المحاسبية. (تومس وهنكي، 1989 ص53).

ويقصد بعملية التحقق(التحقق):

امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال لوحدة عن فترة مالية بعملية منظمة ومنهجية وموضوعية عن الحصول على ادلة وقرائن الاثبات وتقييمها.(العاني واخرون 2002 ص20).

وجاء تعريف اخر عن المراجعة على لسان جمعية المحاسبة الامريكية:

(هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى اطراف المعنية).

ثانياً : مفهوم التدقيق الخارجي

يمكن تحديد مفهوم التدقيق الخارجي من خلال تعريف جمعية المحاسبة الامريكية للتدقيق بالاتي:

التدقيق هو (عملية منتظمة وموضوعية للحصول على ادلة اثبات وتقييمها فيما يتعلق حول وقائع واحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وايصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك (التحقق). (جربوع ، 1998 ، ص25).

كما عرفه انه: (فحص للقوائم المالية ، وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة أرصدة عناصر المركز المالي وقائمة الدخل، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد عن صدق تعبير تلك القوائم للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية). (جربوع، 2007 ص7).

كما عرف التدقيق الخارجي بأنه (هو جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفاء ومستقل). (لطفي، 2007 ص7).

ونستنتج مما سبق ان مفهوم التدقيق في النقاط التالية :

أ - ان التدقيق عملية منتظمة ويعني ان الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق الذي يتم اعداده قبل البدء بعملية التدقيق.

ب -تعتبر ادلة الاثبات ادلة اساسية تدل على الاحداث الاقتصادية لتقويمها بصورة موضوعية.

ج -يقوم مدقق الحسابات الخارجي باستخدام التقدير والحكم الشخصي في اجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية.

د - من اهم مخرجات عملية التدقيق هو اعداد تقرير بنتائج الفحص والتدقيق، حيث يعتبر وسيلة اتصال بين مدقق الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وان تقرير المدقق يتضمن ابداء رايه الفني المحايد في نتائج عمل الوحدة الاقتصادية مما يشكل اثرا كبيرا في سلوك مستخدمي المعلومات التي تم الابلاغ عنها في هذا التقرير. (عبد الله ، 2001ص44).

هـ - التدقيق يتم بشكل موضوعي، حيث إنه يعتبر تقييم مستقل وكفاء وموضوعي وعليه يجب أن يكون المدقق غير متحيز وذو مواقف حيادية.

ومن خلال العرض السابق ، نلاحظ ان عملية التدقيق تجري بغرض توفير الادلة والقرائن التي تمكن مدقق الحسابات الخارجي تحقيق هدف بيان رأي فني محايد او اصدار حكم حول عدالة تمثيل البيانات الالية لوحدة اقتصادية معنية بموضوع التدقيق وابلاغ ذلك بواسطة التقرير المعد لهذا الغرض إلى المستفيدين من هذه البيانات لمعاونتهم في اتخاذ القرارات.(ابو الحسن، 1993، 64)

ان عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي المستقل تتمثل في فحص الجوانب المالية وابداء الراي الفني المحايد في البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية وهي في الغالب ، قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي في نهاية الفترة المالية وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف إضافة إلى تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الضرورية . (GAAP) عليها والمقبولة قبولاً عاماً عن نظام الرقابة الداخلية وايضاح اوجه الخلل والقصور وتقديم التوصيات للإدارة من اجل تحسين نظام الرقابة الداخلية وتزويد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرون ، البنوك، الدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية (جربوع ، 1998 ، ص28).

ثالثاً : أهمية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق مهما بالنسبة للمستثمرين واصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق الخارجي تجد كل من المؤسسات، المساهمون، وملاك المؤسسة ،الدائنون والهيئات الحكومية وإدارة الضرائب. وعليه، يمكن الوقوف على اهمية التدقيق الخارجي من خلال النقاط الاتية :

- 1-التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة. (محمد سفير واسماعيل الرزقي، 2013ص22)
- 2- ان التدقيق الخارجي يشمل عملية الفحص والتحقق وإعداد التقرير، وهي ذات صلة كبيرة بعملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات المالية والتقارير المنشودة.
- 3- ان قياس فعالية المنظمات ينال اهتمام الكثير من الأطراف كالمستثمرين والمقرضين والإدارة والجهات الحكومية ، ويلعب المحاسبون والمحللون الماليون وكذلك المدققون دورا كبيرا في ذلك.
- 4- حيث يعتبر من الوسائل الهامة التي تساهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية المنظمات بقدر معين وخاصة ان إحدى طرق قياس الفعالية هي الأخذ بالحسبان الاعتبارات المالية لذلك يهتم الملاك والأطراف المستفيدة الأخرى بالبيانات المالية المدققة ورأي المدقق الخارجي فيها حيث يتم التمكن من الحكم على فعالية هذه المنظمات وإمكانية استمرارها والتعرف على نقاط القوة والضعف فيها من اجل اتخاذ القرارات المناسبة (عبد الله ، 2001 ص 55).

رابعاً : اهداف التدقيق الخارجي

تتلخص اهداف التدقيق في الآتي :

- 1- الوجود والتحقق
يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود او الحدوث، اي التأكد من ان الاصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها ، وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا اثناء الفترة محل التدقيق. (منصور، 2001 ص42)
- 2- الشمولية او الكمال
الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال، اي ان كل ما حدث ووقع اثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.
- 3- التقييم او التخصص
يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة الى التحقق من صحة التقييم وانه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 4- الملكية والمديونية
يسع التدقيق الخارجي الى التحقق من الملكية وأن الاصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وانه لا توجد عليها اي حقوق للغير.
- 5- العرض والافصاح

الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الاطار فحص القوائم المالية للشركة ، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي من اعطاء رأي في تقاريره حول الانظمة والاجراءات بحماية ممتلكات الشركة، اضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والافصاح عن كل المعلومات اللازمة.(كمال الدين،2001ص189) .

خامساً : مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي

المدققون الخارجيون مسؤولون عن تنفيذ مجموعة من المهام المتنوعة والتي من ابرزها ما يلي:

- 1- فحص السجلات المالية للمؤسسة وتقييم ما إذا كانت تلك البيانات معروضة بشكل عادل وفقاً للمعايير الدولية أم لا وتقديم النتائج التي توصل إليها.
 - 2- الإبلاغ عن أي تناقضات أو أخطاء في البيانات.
 - 3- تقديم التوصيات والتحسينات التي تحتاج إليها المؤسسة. يقوم مدقق خارجي بتقييم العمليات وتطبيق النتائج التي توصل إليها و فحص العمليات غير المالية وضمان الامتثال للوائح والقوانين وتقييم القيمة مقابل المال والكشف عن أي مخاطر ومعالجتها.
 - 4- حضور الاجتماعات ومقابلة الموظفين لجمع المعلومات اللازمة لعملية التدقيق.
 - 5- مراقبة العمليات الخاصة بجرد المخزون واستخدام التحليلات لإعداد ولتقييم التقرير المالي.
 - 6- تحديد وإجراء الاختبارات لتحديد حالة البيانات المالية للمنظمات.
 - 7- مراجعة البيانات المالية وتحليل السجلات واختبار الضوابط الداخلية بالإضافة الى إجراء مقابلات مع الموظفين المعنيين. إعداد التقرير النهائي وتقديم تقرير مفصل يشرح كافة النتائج التي توصل إليها اثناء عملية التدقيق ، وتقديم التوصيات لتحسين الأنظمة والعمليات.
- (المجلة العراقية 422-391)

سادساً : اساليب التدقيق الخارجي

يختلف اسلوب التدقيق على المؤسسات باختلاف الجهة التي تمارس عملية التدقيق نظراً لاختلاف الصلاحيات القانونية والامكانيات. وبما ان مسؤولية إعداد القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة وان مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي تنحصر فقط في إبداء الرأي الفني المحايد على عدالة القوائم المالية من عدمها فأن أساليب مدقق الحسابات الخارجي تعتبر الخطوة الاولى الخارجية والتي تعبر عن صحة القوائم وتمثيلها للموقف المالي.(اشرف،2006ص48)

ينطلق المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسات الأهلية من واقع العقد المبرم بينه وبين إدارة المؤسسة وعادة يتعلق بسنة مالية واحدة تكون قابلة للتجديد بموافقة الطرفين، ويتضمن العقد طبيعة أعمال التدقيق وأتعاب المدقق، وبهذا العقد

يملك المدقق الصفة القانونية التي تمكنه من القيام بأعمال التدقيق في الوقت الذي يراه مناسب لذلك، وبالتنسيق مع إدارة المؤسسة بحيث لا يتسبب في عرقلة الأعمال داخل المؤسسة، والمدقق الخارجي يمارس عمله من خلال:

- 1- التعرف على الاساليب والاجراءات التي يتبعها المدقق في كشف حالات الغش والاحتيال.
- 2- إبداء الرأي الفني المحايد في الحسابات الختامية للمؤسسة حسب نتيجة فحصه لتلك الحسابات.
- 3- فحص بنود الإيرادات والمصروفات فحصاً انتقائياً بناءً على تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية، بحيث يعتمد المدقق إلى زيادة حجم العينة كلما لمس ضعفاً في أنظمة الرقابة الداخلية.
- 4- التأكد من توفير المستندات المؤيدة لصحة التسجيلات المحاسبية، وأن التسجيلات تمت وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها.

جودة إدارة الأرباح

أولاً : مفهوم إدارة الأرباح

تعرف جودة الأرباح هي مدى تعبير الأرباح التي تعملها الشركة بصدق وعدالة عن الأرباح الحقيقية للشركة، وجودة الأرباح هي مدى قدرة الأرباح المالية على تقديم صورة حقيقية عن واقع الشركة وقدرتها على الاستمرار في المستقبل. (قراقيش، 2009)

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها التدخل في عملية إعداد القوائم المالية للحصول على مكاسب خاصة أو الوصول الى مبالغ محددة مقدما ثم وضعها بمعرفة الإدارة عن طريق وسائل مختلفة، مثل التلاعب بالتقديرات المحاسبية وذلك بغرض تضليل بعض اصحاب المصالح عن الاداء الاقتصادي الحقيقي للمنشآت أو للتأثير على التدفقات التي تعتمد على التقديرات المحاسبية التي تم التقرير عنها. (جهماني 2001ص110)

وايضا عرفت بأنها(ماهي الا محاولة الادارة التلاعب بشكل غير حقيقي في الأرباح لتحقيق افكار مقدمة عن الأرباح المتوقعة مثل توقعات المحللين الماليين أو التقديرات المستقبلية للإدارة عن الأرباح أو استمرار تحقيق بعض اتجاهات الأرباح). (حماد 2004، 87)

وايضا عرفها (Healy and Whalen 1999) في دراسته بأنها إدارة الأرباح بأنها تحدث عندما يقوم المدراء باستخدام التقديرات الشخصية في الحسابات والقوائم المالية لتغيير التقارير المالية بهدف تضليل المساهمين فيما يتعلق بأداء المالي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المنشورة للشركة.

اما (Ronen and Yaris ، 2008) أشار إلى أن اثر الذي ينشأ عن ادارة الأرباح قد يكون مفيدا اذا ما نظر اليها باعتبارها توفر للملاك وغيرهم من اصحاب المصالح مؤشرا عن أداء الشركة في الاجل الطويل، حتى لو اخفت عنهم أداءها الحقيقي في الاجل القصير.

ونستنتج من هذا العرض ان لمفهوم إدارة الأرباح يلاحظ ما يأتي:

- 1- ظاهرة ادارة الأرباح تسود اسواق العالم المالية المتقدمة والناشئة على حد سواء.
- 2- تعتبر ادارة الأرباح عملية مخططة وليست عشوائية، حيث انها تتم بعلم الادارة وتحت اشرافها.

3- قدرة ادارة الشركة على التأثير على رقم الربح عن طريق ممارسات حسابيه معينة قد تؤدي الى تحريف التقرير المالي عن الاداء الحقيقي للشركة.

4- لا يوجد تعريف متفق عليه لإدارة الأرباح بين الكتاب في الادب المحاسبي.

5- ان جودة الأرباح تعني مدى قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق استمرارية الأرباح والتنبؤ بالأرباح المستقبلية وكذلك التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.

ثانياً : العوامل المؤثرة على جودة الأرباح

لقد لخص (De-Jun، 2009) العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في ستة عوامل هي:

1. جودة المعايير المحاسبية: حيث إن صرامة المعايير من شأنها أن تمنع الإدارة من استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية في إدارة الأرباح وذلك ما من شأنه أن يزيد من جودة الأرباح.

2. اختلاف المعايير المحاسبية: إذ ان اختلاف المعايير المستخدمة في إعداد التقارير المالية بين المعايير المحلية والدولية من شأنه ان يمثل عاملاً مهماً في التأثير على جودة، إذ يبين ان الشركات التي تتبع مبادئ المحاسبة الدولية لديها أقل ممارسات لتمهيد الدخل وأقل ممارسة لإدارة الأرباح.

3. تركيبة حملة الأسهم: إذ ان اقل ممارسات إدارة الأرباح هي في الشركات التي لديها أعلى نسبة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، و أن هناك علاقة موجبة بين نسبة الأسهم المملوكة من قبل أعضاء مجلس الإدارة وجودة الأرباح .

4 .سيطرة حملة الأسهم :إذ أن في بعض البلدان ذات التوجه الاشتراكي حيث يكون للدولة سيطرة على نسبة من أسهم الشركات و جد أنه عندما تتخفف نسبة سيطرة حملة الأسهم لأقل من النصف فإن جودة الأرباح تتخفف في هذه الشركات .

5. تأثير أعضاء مجلس الإدارة على جودة الأرباح: إذ إن الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة قد يساهمون في رفع جودة الأرباح.

6. تأثير لجنة التدقيق في جودة الأرباح: إذ أن لجنة التدقيق كبيرة الحجم قد تزود اشرافاً أكثر على إعداد التقارير المالية وهو ما من شأنه قد يؤدي الى التحسين من جودة الأرباح من خلال تخفيض باحتمال التلاعب في القوائم المالية.

ثالثاً : اهمية جودة الأرباح

ان الأرباح المتحققة من قبل الوحدات الاقتصادية تمثل العنصر الاهم من عناصر القوائم المالية الذي يتم الاعلان عنها من قبل هذه الوحدات ويهتم به مستخدمو القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات المختلفة لذلك تتم الاعتماد على قياس جودة

الأرباح التي تظهر الأرباح بشكل عادل وصادق لا يضلل مستخدمي القوائم المالية (موسى، 2017ص57)و يتم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية والتي تسمح للإدارة بحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية وان هذه المرونة تعطي الإدارة الخيار في التأثير في النتائج المالية المرغوب التقرير عنها والتي تتفق مع تحقيق أهدافها، فهي تمثل نوع من اعتماد الفرص لتحسين صورة أداء الوحدة الاقتصادية، إلا انه لها تأثيراً في مصداقية وعدالة القوائم المالية، ولذلك زاد الاهتمام بموضوع جودة الأرباح المحاسبية والتي تعني بوجه عام مدى ملائمة رقم صافي الربح المحاسبي في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة (ابراهيم، 2017ص1)

رابعاً : مقاييس تحديد جودة الأرباح

من اهم هذه المقاييس هي:

- 1-استمرارية الأرباح :يعد احد المقاييس لجودة الأرباح وتشير الاستمرارية الى مدة ارتباط الأرباح المالية بالأرباح المستقبلية. (Altamura and Beatty،2006)
- 2-خلو الأرباح من ممارسات ادارة الأرباح من قبل ادارة الشركة اذ ان هناك دراسات لهذا التأثير والتي اعتمدت على نسبة المستحقات الاختيارية ، المستخرجة من المستحقات الكلية للتوصل الى وجود او عدم وجود ادارة الأرباح وهذا يدل ان الأرباح قد تم ادارتها وبالتالي فإنه يشير الى مستوى جيد لجودة الأرباح. (Francis etal2004) ،ويقصد بالمستحقات الكلية الفرق بين صافي الدخل التشغيلي والتدفقات النقدية.
- 3- من المقاييس الاخرى لتحديد جودة الأرباح هو النموذج الذي قام بتطويره (Bellovary .2005) etl) والذي يعتمد على اعطاء درجات لعشرين خاصية من خصائص الأرباح لتحديد مستوى جودة الأرباح.
- 4- نسبة القيمة المطلقة للتغيير في الدخل مقسومة على القيمة المطلقة للتغيير في التدفقات النقدية.
- 5-توقيت الاعتراف بالخسائر .
- 6- المستحقات غير العادية.
- 7- قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- 8- قصور الرقابة الداخلية وفق متطلبات قانون سيرتيس اولكي فقرة (302) على جودة الأرباح المقاسة باستخدام نموذج "Jones" للمستحقات الكلية غير المتوقعة.
- 9- معامل استجابة الأرباح.

الفصل الثالث

علاقة المدقق الخارجي في ادارة ارباح الشركات المساهمة

هناك علاقة معنوية عالية بين دور المدقق في جودة التدقيق وادارة الارباح اذ كلما كانت جودة التدقيق عالية يكون اثر ادارة الارباح على مستخدمي القوائم المالية ضعيف. وان لجودة التدقيق تأثير في القوائم المالية وذلك من خلال الكشف أو الحد من ادارة الارباح، فإن دور المدقق هنا في الحصول على تأكيد معقول حول ما اذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية واكتشاف والحد من اساليب ادارة الارباح بالمستحقات والانشطة الحقيقية ، فإن من دوافع ادارة الارباح التي يفسرها التدقيق :

- ان المدراء يتلاعبون بالأرباح لأجل رفع اسعار الاسهم التي تم اصدارها في اسواق راس المال.
- الرغبة في الابلاغ عن معدلات مرتفعة لربحية السهم الواحد والتي من المفترض ان تلبى توقعات المحللين والمستثمرين.

- الحوافز التعاقدية هي احد الدوافع للإدارة للتلاعب بالأرباح وذلك لزيادة المكافآت المستندة على الارباح.
- حوافز اسواق رأس المال: يكون حافز الادارة تعظيم ربحية السهم الواحد ، وان انموذج تعظيم رفاهية الادارة، فقد يحاول المدراء زيادة مكافئاتهم من خلال تعظيم المبيعات او الموجودات او نسبة نمو الشركة.
فيرى (Hmam،2007،270) ان الامر يزداد سوءا اذا ما اقدمت الشركة على توزيع ارباح بعد اعلانها عن ارباح وهمية لا تقابلها تدفقات نقدية مما سيرفض الشركة للتعثر أو حتى الفشل المالي. او ان العديد من الشركات العديد تلجأ لإدارة الأرباح عبر استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية من أجل التأثير على أسعار أسهمها في السوق المالي، لتحقيق مصالح الإدارة المصالح الضريبية، نقادي التكاليف السياسية، وتكاليف عقود الدين.

اما (Teitel&Machuga،2010:27) فقد وضحا في دراستهما لاثر تفاعل كل من تطبيق دليل التحكم المؤسسي في المكسيك مع وجود مدققين خارجيين من مكاتب التدقيق ذات جودة عالية من شأنه تحسين من جودة الارباح كما تبين بان الشركات التي تستخدم مدققين مختصون مهنيًا تتمتع بجودة ارباح اعلى ويسبب فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة عمليات الفساد المالي الكبرى والتي حدثت في شركات عالمية كبرى مثل انرون وعليه فقد 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 اختيار سياسات محاسبية معينة او تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة والتحكم في التقديرات المحاسبية بما يخدم اغراض الادارة عدا الملاك والافصاح بشكل غامض او غير واضح او الغش او التزوير أو الاعتراف المبكر بإيرادات لم تتحقق

أو 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 تدعو اليها مهنة المحاسبة.

كما توجد بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة وانعكاساتها على جودة الارباح تحدث عندما يستخدم المديرون المرنة المتاحة في المعايير المحاسبية والتغيير في التقارير المالية واعادة هيكلة الصفقات أو توقيتاتها لتغيير التقارير المالية او لتضليل بعض اصحاب المصلحة حول الاداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة. (Healy &Whalen, 1999:17) ويرى (Greuning, 19,2005) انه كلما كانت الطرق المحاسبية متعسفة كلما ادى ذلك انخفاض جودة الدخل وكلما

انخفضت جودة الدخل كلما ارتفع تقدير المخاطر وكلما ارتفع تقدير المخاطر قلت قيمة الشركة الجارية وتقييمها. فهناك علاقة ايجابية بين المدقق الخارجي وجودة التدقيق توصل اليها (عيسى 2008)، حيث ظهر معامل التحديد المعدل بأشارة سالبة مما يعني وجود علاقة سلبية بين طول مدة خدمة المدقق وجودة التدقيق، وتفسير ذلك ان طول خدمة المدقق تؤثر سلباً على استقلال المدقق، وتؤدي إلى توطيد علاقته بالإدارة، مما يشجعها على ممارسة سلوك إدارة الارباح، ومن ثم كلما انخفضت مدة خدمة المدقق كلما زادت قدرة المدقق على اكتشاف ومعالجة سلوك ادارة الارباح وبالتالي زيادة جودة التدقيق. (عيسى، 2008: 31).

قدمت عدة تفسيرات تعامل المدقق والشركة من جهة وجودة التدقيق في ادارة الارباح من جهة اخرى . التفسير الاول: هو ان قصر فترة التعامل بين المدقق والشركة يصاحبها نقص المعرفة الكافية لتنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية، ويتفق هذا التفسير مع رأي المهنيين الذين يرون ان قصر فترة التعامل بين مكتب التدقيق والشركة قد يعرض المدقق لدرجة عالية من خطر فشل عملية التدقيق.

التفسير الثاني: ان العلاقة بين المدقق والشركة في السنوات الاولى تفقد الاستقلالية كنتيجة لتعمد تخفيض مبلغ الاتعاب في السنوات الاولى، ويستند هذا التفسير الى ان المدقق عادة يحدد اتعاب منخفضة لقبول الزبون الجديد والاحتفاظ به يؤدي الى تعويض خسائر السنوات الاولى في السنوات التالية، وهذا التفسير يرى ان المدقق في ظل التزامه بفترة ارتباط قصيرة بالزبون يكون متساهلاً اكثر في السنوات الاولى لكي يمكنه من الاحتفاظ بالزبون لأطول فترة ممكنة لتعويض الخسائر الاولى، ويؤدي ذلك إلى انخفاض جودة عملية التدقيق.

التفسير الثالث: هو ان الشركات التي تتمتع بجودة الارقام المحاسبية الخاصة بها يكون لديها دافع أكثر للاحتفاظ بمدققين يتميزون بالجودة الاعلى، ومن جانب اخر المدققين الذي يتميزون بجودة عملهم سوف يتنازلون عن الزبائن الذين لا يتميزون بجودة الارقام المحاسبية الخاصة بهم والذين سوف يتجهون بالطبع إلى مدققين اقل جودة، ويستند هذا التفسير

الى ان الشركات التي تتميز بارتفاع جودة رقم الارباح يكون لديها ميول للاحتفاظ بمدققيها، كما يتفق هذا التفسير ايضا مع الفكر المحاسبي الخاص بتغيير المدققين، ويدعم الراي القائل بأن الشركات تغير مدققيها بعد تلقيها تقارير تدقيقية متحفظة (في بعض الحالات تكون هذه التحفظات بسبب انخفاض جودة رقم الارباح)، من ناحية اخرى فإن مكاتب التدقيق قد تلجأ الى رفض الاستمرار مع الزبون تجنباً للمخاطر التي قد يتعرض لها بسبب الاستمرار في الارتباط بهذا الزبون في السنوات الاولى من قبولهم مهمة التدقيق (بصفة خاصة الزبائن الذين تتضمن قوائمهم المالية أرقام استحقاقات غير متوقعة مرتفعة او يتسمون بانخفاض جودة رقم الارباح). (مبارك، 2010ص503)

انعكاس التدقيق الخارجي على الشركات المساهمة :

يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي المؤهلات العلمية والعملية والخبرة المهنية الكبيرة في مجال التدقيق والمستوى التعليمي العالي والجيد. ويجب أيضا أن يتمتع بالاستقلالية التامة أثناء تأدية مهمته، والذي يضمن هذه الاستقلالية في شركات المساهمة هو لجنة التدقيق التي يجب أن تكون هي أيضا مستقلة من خلال انبثاقها من مجلس إدارة متكون من نسبة كبيرة من الأعضاء المستقلين، كل هذا حتما سيؤدي إلى تعزيز حوكمة الشركات من خلال العناصر التالية:
-زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية:

إن المدقق الخارجي يقوم كما هو معروف بتدقيق القوائم المالية ويبيدي رأي فني محايد وموضوعي فيها، حيث يجب على السؤال الجوهرى التالي: هل أعدت هذه القوائم المالية وفقا للمرجعية المحاسبية والقوانين المعمول بها أم لا؟ ولهذا تكون مسؤوليته كبيرة أمام مستخدمي القوائم المالية ويكون تقريره محط اهتمام جميع المستثمرين في السوق المالي. ولتأدية مهمته بفعالية يقوم بتفحص تقرير المدقق الداخلي ويتحاور معه ويتناقش معه على كل المعلومات الحساسة والتي يمكن أن تجلب انتباهه، كالنقاط السلبية الواردة في تقرير المدقق الداخلي مثل العجز الذي يمكن أن ينشأ في النتيجة. وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA رقم 200 الهدف والمبادئ العامة المراجعة القوائم المالية: «إن هدف مراجعة القوائم المالية هو السماح للمدقق بأن يبدي رأي في القوائم المالية ما إذا أعدت في كل المراحل الهامة وفقا للمرجعية المحاسبية المطبقة. إن المراجعة تعتبر مهمة ضمان». فمن خلال هذه المهمة التي تضمن مستخدمي القوائم المالية مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة فيها، وتزداد ثقتهم فيها وتجعلهم يتخذون قراراتهم على أسس وقواعد سليمة، وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال توفير معلومة صادقة وشفافة لجميع الأطراف المعنية.

-زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن الإفصاح هو الكشف عن المعلومات التي تهم جميع المستثمرين وكافة الجمهور، فهو إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهتم بها الأطراف والفئات الخارجية عن الشركة بحيث ، تفيدها في اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة. فأن الإفصاح المحاسبي له هدف رئيسي هو كشف ونشر جميع المعلومات المحاسبية التي قد تؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية، ولهذا يمكننا القول أن المدقق الخارجي من خلال تقريره الذي يبين فيه مدى التزام الشركة محل التدقيق بالمرجعية المحاسبية المطبقة التي تلزم جميع الشركات بالإفصاح عن كل المعلومات سواء كانت جيدة أو سيئة، يكون قد ساهم في إرساء مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات ألا وهو مبدأ الإفصاح والشفافية، حيث أن المدقق الخارجي مطالب ببذل كل العناية المهنية اللازمة لتكوين رأي موضوعي ومحايد وعدم التستر على بعض المعلومات التي لا تريد بعض الشركات الإفصاح عنها لأنها يمكن أن تؤثر على أسعار أوراقها المالية في السوق. (ابراهيم:2017)

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات :

لقد توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية :

1. تمثل جودة الارباح التعبير بصدق وعدالة عن الارباح للوحدة الاقتصادية.
2. جودة الارباح تمثل القدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية واستمرارية الارباح.
3. ان المستحقات الكلية الواجب الافصاح عنها لها اثر كبير في احتساب المستحقات غير العادية.
4. ان ممارسات واساليب ادارة الارباح تعتبر من اهم العوامل المؤثرة على جودة الارباح المحاسبية، مما ينعكس بدوره على القرارات التي يتم اتخاذها بالاعتماد على الارباح.
5. ان ارتفاع نسبة المديونية يزيد من جودة الارباح المعلنة وذلك لان الدائنين يقومون بممارسة العديد من الضغوط على الشركة ويقومون بالرقابة المباشرة على الافصاحات والتقارير المالية الصادرة عن الشركة مما يصب في النهاية في زيادة جودة الارباح المعلنة.
6. ان صحة البيانات المالية ينتج عنها فاعلية اعلى للتدقيق الخارجي مما يتيح جودة للبيانات المالية مما يضيف مصادقية وشفافية وبالتالي ينتج عنها معلومات ملائمة يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة.
7. عدم قيام بعض المؤسسات الاهلية بأعداد الايضاحات التفسيرية المكملة للقوائم المالية حسب الاصول المهنية كونها لا يتجزء من تلك القوائم.
8. ان جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق تساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح في الشركات
9. قيام بعض الشركات الكبرى بأستخدام سياسات محاسبية او تغير السياسات المحاسبية من سياسة الى سياسة اخرى له تأثير كبير على نتائج القوائم المالية.

ثانيا : التوصيات

- 1 . ينبغي الافصاح عن جودة الارباح ضمن التقارير المالية للمصارف ليساعد مستخدمي القوائم المالية بالنتيؤ بالارباح المستقبلية بعدالة اكبر .
2. ينبغي احتساب المستحقات الكلية والمستحقات العادية وغير العادية بشكل دوري ممكن ان يكون بشكل شهري وذلك لعرض الارباح بصورة عادلة.
3. ينبغي نشر تقارير دورية داخلية عن جودة الارباح في الوحدات الاقتصادية وذلك لغرض تحسين الاداء وزيادة الكفاءة.
4. ضرورة الاستعانة بمختصين بمجال المحاسبة لتنظيم العمل المحاسبي في الشركات.
5. ضرورة الالتزام بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية وكذلك ان يكون الافصاح المالي متفق مع معايير الابلاغ المالي.
6. تطبيق قواعد الحوكمة بشكل ملزم للشركات المساهمة وتحديث قواعد البيانات بشكل دوري.
7. اهتمام مراقبي الحسابات بمبدأ الاستقلالية واهميته يضمن مستوى العمل التدقيقي.
8. ضرورة تعزيز الاهتمام بتطبيق معايير التدقيق الخارجي الفعال في المؤسسات الاهلية بشكل اكبر مما هو مطبق.
9. بذل مدققوا الحسابات الخارجيين العناية المهنية الازمة من خلال قيامهم بمهامهم الوظيفية حسب الاصول المهنية .
10. الافصاح عن كافة الاستحقاقات المالية للشركات القوائم المالية او في الايضاحات المرفقة مع القوائم المالية.
11. العمل على استقلالية مهنة التدقيق الخارجي.

المصادر والمراجع

1. موسى ، مهدية الهادي (٢٠١٧) المحاسبة عن القيمة العادلة و أثرها على الارباح المحاسبية / بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين، السودان.
2. ابراهيم ، ايهاب عبد الفتاح محمد ، (٢٠١٧) قياس تأثير القدرة الإدارية على جودة الارباح المحاسبية في بيئة الاعمال المصرية دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر
3. محمد سفير و اسماعيل ارزقي ، مداخلة بعنوان " مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي " ملتقى وطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة الوادي ماي ٢٠١٣
4. جربوع ، يوسف محمود ، (٢٠١٤) نظرية المحاسبة ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، طبعة الثانية، عمان.
5. حمد، منى كامل و صفاء احمد ، العاني (٢٠١٦) الممارسات المحاسبية الخاطئة وانعكاساتها على جودة الارباح المحاسبية ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السنوي الثامن لهيئة النزاهة ، بغداد ، العراق.
6. عبد الله فيصل نجم الدين ٢٠١٢ التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق جامعه صلاح الدين .
7. قراقيش ، (٢٠٠٩)، خصائص لجان التدقيق على جودة الارباح : دراسة تطبيقية على شركات القطاع الصناعي المدرجة في بوسة عمان دكتوراه غير منشورة عمان الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
8. حماد، طارق عبد العال ٢٠٠٤ حوكمة الشركات : المفاهيم : المبادي التجارب والتطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية الاسكندرية مصر .
9. عيسى، سمير كامل محمد، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية ٢٠٠٨
10. وليام توماس امرسون، هنكي، المراجعة غير النظرية والتطبيق دار المريخ، الرياض ١٩٨٩
11. علقم ، محمد ، عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاردنية ، عمان ، الاردن ١٩٩٥
12. ابو الحسن ، علي ، الأسباب المحتملة تغيير المراجع القانوني ، المملكة العربية السعودية

، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، ١٩٩٣

13. خشارمة ، حسين والعمري ، احمد تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك ، ٢٠٠٠
14. خشارمة ، حسين العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، دراسات الجامعة الاردنية ، المجلد ٣٠ العدد (١، ٢٠٠٣)
15. مجلس الوزراء - نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة ١٩٩٩
- 16 . عبد الله ، خالد امين ، تدقيق الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية - دار عمان ، الاردن ٢٠٠١
- 17 . ساهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المالية جامعة بغداد ط3 علي عصام النياور نظام الرقابة الداخلية، دار الدكتور للعلوم الإدارية والاقتصادية ط ١ . بغداد ٢٠١٤

- 1- Financial ۲۰۰۶Hermann's, Sinformation and Earnings Quality a Literature Review", Working Paper, Facultes Universitaires Noter Dame De LaPaix
- 2- García, L.S; Barbadillo, E.R & Pérez, M.O(2012) "Audit Committee and Internal Audit and the Quality of Earnings: Empirical Evidence from Spanish Companies", Journal of Management & Governance, 16(2):305–331
- 3-Bellovary. J, Don. G, & Michael. D (2005) Earnings Quality: It's Time to Measure and Report, the CPA Journal, November.
- 4-De-jun, WU, (2009). What are affecting earnings quality: A summarization. Journal of Modern Accounting and Auditing
- 5-LaFond, R. & Schipper, K.(2004) The Market Pricing of Earnings Quality. www.ssrn.com
- 6- Healy, P., and Wahlen, J.M (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. Accounting Horizons
- 7- Ronen J., and yaari, V., (2008). Earnings management :emerging insights in theory, practice, and research, New Yourk Springer