أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي

أحمد يوسف أبو جبريل[1]، علي عبد القادر الذنيبات[2]

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، وبشكل أكثر تفصيلاً التحقق من أثر استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للتدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح ممثلة بالمستحقات الاختيارية. ولتحقيق هذه الأهداف؛ قام الباحثان بتحليل البيانات المالية للشركات عينة الدراسة، حيث تم قياس المتغير التابع المتمثل بالمستحقات الاختيارية باستخدام أنموذج جونز المعدل. ومن أجل قياس المتغيرات المستقلة تم تصميم استبانة اشتملت على أربعة مجالات متعلقة بكل من: استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي. وقد تم توزيع الاستبانة على خمسة وستين مدققاً داخلياً في الشركات عينة الدراسة، وقد تم استرداد (58) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي. وتم استخدم تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لكل من استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، وذلك بأن هذه المتغيرات المستقلة تؤدي إلى تقليل، أو الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات. وقد أوصى الباحثان بمجموعة من التوصيات كان من بينها: ضرورة نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر التي تترتب على ممارسات إدارة الأرباح، وضرورة زيادة فاعلية الدور الرقابي لقسم التدقيق الداخلي، للحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات الشركات الصناعية.

الكلمات الدالة: التدقيق الداخلي، إدارة الأرباح، المستحقات الاختيارية، سوق عمان المالي.

المقدمة

يعرف التدقيق الداخلي بأنه وظيفة تدقيق داخلية مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز من داخل المنشأة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة، وذلك باستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي (خليل، 2003: جربوع والحلو، 2004: بكري، 2005: الذنيبات، 2006). وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم 610 أن أهداف التدقيق الداخلي تتباين، ويختلف نطاقة، حسب المتطلبات الخاصة بالشركة، لكن عادة يشمل الاشراف على الرقابة الداخلية ومراجعة الرقابات المختلفة وعملية تشغيلها وتقديم التوصيات للادارة لتحسينها وفحص البيانات المالية والتشغيلية، بما في ذلك فحص النظام المحاسبي والاستفسارات والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة والاجراءات. وتشمل هذه الوظيفة أيضاً مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية للعمليات بما فيها الرقابات غير المالية ومراجعة مدى الالتزام بسياسات الإدارية وبالتشريعات والقوانين وأية متطلبات خارجية. وقد عرف معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي بأنه " نشاط توكيدي استشاري مستقل، وموضوعي مصمم لإضافة

[1] ماجستير محاسبة، الجامعة الأردنية.

[2] أستاذ محاسبة، الجامعة الأردنية.

تاريخ استلام البحث 2016/1/26 وتاريخ قبوله 2016/3/28.

© 2016 عمادة البحث العلمي/ الجامعة الأردنية. جميع الحقوق محفوظة.

قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم، ومنضبط لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحاكمية المؤسسية وتحسين فاعليتها" (IIA,2011). وتعد وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تسعى لتفعيل النظم الرقابية، من خلال فحص المكونات الرقابية المختلفة وتقييم كفاءتها وفاعليتها، للتحقق من أن هذه النظم تحقق أهدافها المتمثلة في الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية وأن البيانات المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية. ورفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية لتعزيز الاستخدام الكفؤ والفعال للموارد الاقتصادية، وكذلك تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة (الذنيبات، 2015).

ومما يلاحظ من هذه المقدمة أن أنشطة التدقيق الداخلي ذات صلة واضحة بعملية إدارة الأرباح حيث إن أهداف التدقيق الداخلي الواضحة في التعريف السابق تشير إلى أهمية دوره في الحد من تلاعبات الإدارة . وقد تناول عدد من الباحثين دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وضمان جودة رقم الأرباح المعد وفقاً لأساس الاستحقاق، حيث أشارت بعض الدراسات الحديثة إلى وجود اعتقاد بأن الأداء الجيد للتدقيق الداخلي يمكن أن يؤدي إلى التقليل من ممارسة إدارة الأرباح (Prawitt et al., 2009). وقد توصلت بعض الدراسات التطبيقية في هذا المجال إلى وجود علاقة بين جودة التدقيق الداخلي وجودة الأرقام المحاسبية التي تم إعدادها وفقاً لأساس الاستحقاق (مبارك، 2008).

وتحدث إدارة الأرباح عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير، والحكم المهني لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية. وقد بين (Healy & Wahlen,1999) أن " إدارة الأرباح تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية، وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل البيانات المالية إما بتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام تعاقدات باستخدام الأرقام المحاسبية". ومن هنا تبدأ أهمية التدقيق الداخلي الموضوعي، والمستقل في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وبذلك فإن هذه الدراسة سوف تتناول هذا الموضوع للتحقق من مدى قيام التدقيق الداخلي بذلك.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في التحقق مما إذا كان التدقيق الداخلي يؤثر في إدارة الأرباح، وذلك لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي من جانب، ولخطورة ممارسة إدارة الأرباح في القوائم المالية من جانب آخر، والذي يؤدي إلى ظهور أرقام محاسبية مضللة عما يمكن أن تكون عليه في ظل غياب إدارة الأرباح، ومن ثم عرضه على المستخدمين مما ينعكس سلباً على قراراتهم، و يؤدي إلى السؤال الآتي:

ما أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1-ما أثر استقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ؟.

2- ما أثر كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ؟.

3-ما أثر نطاق عمل التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي

4- ما أثر العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ؟

5- ما أثر حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ؟

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح، حيث تقوم الشركات بإدارة استثمارات كبيرة وامتلاكها، وتسعى جاهدة لتحقيق أعلى عائد كي تضمن استمراريتها، وإرضاء ملاكها، وتأتي هنا مسؤولية المدقق الداخلي التي تمليها عليه المهنة

للحد من هذه الظاهرة، وهذا ما يميز هذه الدراسة حيث توضح من خلال عوامل رئيسة متوافرة في قسم التدقيق الداخلي (الاستقلالية، والكفاءة، ونطاق العمل، والعناية المهنية) وأثرها في إدارة الأرباح، ويتوقع أن تؤدي نتائج هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية الركائز الأساسية للتدقيق الداخلي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح . وبالتالي فإن ذلك يساعد في التركيز على عناصر التدقيق الداخلي من استقلالية، وكفاءة، وعناية مهنية، ونطاق العمل مما سيعود على كافة مستخدمي البيانات المالية بالفائدة

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1.التعرف إلى تأثير استقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح.

2.التعرف إلى تأثير كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح.

3.التعرف إلى تأثير نطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح.

4.التعرف إلى تأثير درجة العناية المهنية في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح.

5.التعرف إلى أثر حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي ؟

فرضيات الدراسة:

بناءً على ما تم ذكره في مشكلة الدراسة وأهدافها فإن الباحثين سيقومان باختبار الفرضيات التالية:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

ويتفرع منها الفرضيات الآتية:

H0-1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

H0-2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

H0-3 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي في الحد إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

H0-4: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

H0-5: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

التعريفات الإجرائية:

التدقيق الداخلي: فاعلية تقييمية استشارية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها لتقييم كفاءة الحوكمة في المنشأة وتحسينه، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية (IFAC,2013).

استقلالية التدقيق الداخلي: ارتباط التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري، وأن يكون متحرراً من أية مسؤولية تشغيلية .

كفاءة التدقيق: أي أن يتم التدقيق الداخلي من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني، والتأهيل المهني المناسب.

نطاق العمل: طبيعة المهام المكلف بها التدقيق الدخلي ومداها: من تدقيق مالي، وتشغيلي، والتزام.

العناية المهنية: ممارسة الحذر المهني خلال عملية التدقيق .

حجم الشركة: حجم الشركة مقاساً بحجم الأصول.

إدارة الأرباح: اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق، والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير، والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات، ولتعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير .

الإطار النظري، والدراسات السابقة

التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي أحد الأدوات الرقابية التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة، ومراقبة أدائها، حيث لا تغطي عملية التدقيق الداخلي المهام المالية للشركة فحسب، بل تغطي جميع العمليات، والنظم الإدارية، والتنفيذية في الشركة بما يضمن لأصحاب المنظمات تطبيق السياسات، واللوائح، والقرارت التي تم إصدارها بكفاءة وفاعلية.

وقد سبق بيان أن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد عرف التدقيق الداخلي بأنه فعالية تقييمية استشارية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها لتقييم الحوكمة في المنشأة وتحسين كفاءتها، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية (IFAC,2013). وتكمن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في قدرتها على إضافة القيمة، من خلال قيام المدقق الداخلي بدور تقييمي، واستشاري يهدف إلى تحسين فرص إنجاز أهداف الشركة وزيادتها، وتحسين الإجراءات، والعمليات، وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة. وقد أكدت الهيئات المهنية، والتنظيمية على أهمية التدقيق الداخلي، كونه يسهم بشكل كبير في منع الغش والتزوير واكتشافها، وتحقيق وظيفة التدقيق الداخلي لأهدافها. (مبارك، 2008)

ومن أجل إنجاز مهام التدقيق الداخلي بمهارة مع توخي العناية المهنية اللازمة (IIA, 2011) لا بد من توافر المهارة لدى العاملين بالتدقيق الداخلي ووجوب امتلاكهم الكفاءات الأخرى الضرورية للاضطلاع بالمسؤوليات الفردية المنوطة بهم. ويجب قيامهم بممارسة العناية المهنية المعقولة ومراعاة التكوين المهني المستمر من خلال تحسين معارفهم، ومهاراتهم، وكفاءاتهم الأخرى.

وتوفر معايير التدقيق إرشادات للمدققين خلال عملية تقييم مخاطر الغش، حيث يجب على المدققين الحفاظ على مستوى من الشك المهني، واعتباره كمجموعة واسعة من المعلومات بما في ذلك عوامل مخاطر الاحتيال، ويترتب على المدققين مسؤوليات للاستجابة لمخاطر الاحتيال من خلال التخطيط، وأداء عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن التحريفات المادية سواء أكانت خطأ أم احتيال قد تم اكتشافها (Arens, et al., 2014, P:359). ولا بد للمدقق الداخلي من تقييم العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى حصول الغش، و تشمل الحوافز، والضغوطات، والقيم، والتبريرات، والفرص التي تشكل مثلث الغش (Arens, et al., 2014) . قد أدت مخاطر الغش والاحتيال إلى انهيار بعض الشركات، وتعرضها لخسائر كبيرة، مما أدى إلى ضياع أموال المساهمين، ومن هنا يأتي دور التدقيق الداخلي في الحد من التلاعب في الأرباح، وهو موضوع الدراسة. حيث يظهر دور التدقيق الداخلي في مكافحة إدارة الأرباح، والحد منها.

إدارة الأرباح

أدى إفلاس العديد من الشركات العالمية إلى الانتباه إلى ظاهرة إدارة الأرباح، التي تُعد من المواضيع التي لا تزال تفتقر إلى الأساس العلمي، والعملي لمعالجتها. وقد تزايدت التساؤلات حول أسباب الفضائح، والانهيارات، وضياع أموال المستثمرين في أسواق المال العالمية، حيث شكلت أزمة حقيقية في الاقتصاد العالمي، وانهيار المؤشرات المالية، وإقفال بعض البنوك بسبب انهيار الثقة بالمديرين التنفيذيين للشركات، وأعضاء مجالس الإدارة. (الأشقر، 2010).

وإدارة الأرباح قد تؤدي إما إلى تخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، أو زيادته بغرض زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو تمهيده عن طريق تخفيضه إذا كان مرتفعا أو زيادته إذا كان منخفضا، وذلك لتخفيض التقلبات الحادة فى مستوى الربح لتحقيق الاستقرار فى أسعار الأسهم فى السوق.

وقد تعددت تعريفات إدارة الأرباح بسبب اختلاف وجهات نظر الباحثين، حيث عرّفتها (Schipper,1989) بأنها "التدخل المتعمد في عملية التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة . وعرّفها (Merchant and Rakness,2002), بأنها أي سلوك من الممكن أن تقوم به الإدارة، ويؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية للشركة، لتحقيق مزايا اقتصادية، وقد يؤدي في الواقع إلى إضرار بالشركة على المدى الطويل. كما عرفها (Mrchael,2007) بأنها محاولة من الإدارة للتأثير في الأرباح المفصح عنها، أو التلاعب بها، من خلال استخدام أساليب محاسبية معينة، مثل الاعتراف ببنود غير متكررة على أنها متكررة، وتأجيل أو تعجيل الاعتراف ببعض المصروفات، أو الإيرادات، أو استخدام أساليب أخرى مصممة للتأثير في

أرباح المدى القصير.

وقد ركز الباحثون على العلاقة بين إدارة المستحقات وممارسات إدارة الأرباح، وكذلك ركزوا على قائمة التدفقات النقدية لإيجاد ما يساعدهم في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح، فاعتمدوا على مفهوم المستحقات Accruals. وتنشأ المستحقات عندما يكون هناك اختلافاً في توقيت حدوث التدفقات النقدية، وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات، والأحداث التي تقوم بها المنشأة خلال فترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية من مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية، حيث يُعبر عنها بالمعادلة الآتية (Jones,1991):

$$Ta_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t}$$

حيث إن:

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i للسنة t.

$NDA_{i,t}$ = المستحقات غير اختيارية للشركة i للسنة t.

$DAC_{i,t}$ = المستحقات اختيارية للشركة i للسنة t.

وهناك مجموعة من الطرق التي استخدمها الباحثون لتحديد المستحقات الكلية منها منهج قائمة التدفقات النقدية ومنهج الميزانية:

أما منهج قائمة التدفقات النقدية فيقوم على أساس احتساب الفرق بين صافي الدخل حسب أساس الاستحقاق قبل البنود الإستثنائية والعمليات غير المستمرة والتدفقات النقدية التشغيلية للشركة، ويتم قياسها من خلال المعادلة الآتية (Jones,1991):

$$Ta_{i,t} = NI_{i,t} + CFO_{i,t}$$

حيث إن:

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i للسنة t.

$NI_{i,t}$ = صافي الدخل قبل البنود الإستثنائية والعمليات غير المستمرة للشركة i للسنة t.

$CFO_{i,t}$ = التدفقات النقدية التشغيلية للشركة i للسنة t.

أما منهج الميزانية فيقوم على أساس حساب المستحقات الكلية من خلال المعادلة الآتية:

$$Ta_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta CASH_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - \Delta DEP_{,t}$$

حيث إن:

$Ta_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i للسنة t.

$\Delta CA_{i,t}$ = التغير في الأصول المتداولة للشركة i للسنة t.

$\Delta CASH_{i,t}$ = التغير في النقدية للشركة i للسنة t.

$\Delta CL_{i,t}$ = التغير في الالتزامات المتداولة للشركة i للسنة t.

$\Delta DCL_{i,t}$ = التغير في الديون طويلة الأجل الواجبة الاستحقاق في الأجل القصير للشركة i للسنة t.

$\Delta DEP_{i,t}$ = إجمالي مجمع الاهتلاكات للشركة i للسنة t.

وأشارت دراسة (Dechow&Soloan,1995) إلى وجود عدة نماذج تستخدم في تقدير المستحقات الاختيارية وهي:

1. نموذج جونز (The Jones Model, 1991):

يستخدم هذا النموذج نموذج الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية، وفصلها عن المستحقات الكلية لقياس إدارة الأرباح. حيث يفترض متغيرين يعبران عن مستوى المستحقات الكلية، وهما: مستوى الملكية الكلية كالمصانع، والتغير في حساب رأس المال العامل قبل التغير في الإيرادات، وأثبتت دراسة (Jones,1991) بأن هذا النموذج ناجح في تفسير ما يقارب 25% من التفاوت في المستحقات الإجمالية.

وقد وُجه لهذا النموذج انتقاداً حيث إنه يفصل المستحقات الكلية من ناحية الإيرادات عندما تلجأ الإدارة لممارسة إدارة الأرباح من خلال الإيراد، حيث يعمل على استخراج هذا المكون من الاستحقاق الكلي، جاعلاً إدارة الأرباح تتجه نحو الصفر.

2. نموذج جونز المعدل (The Modified Jones Model, 1995):-

وهو من أفضل النماذج المستخدمة في قياس إدارة الأرباح الذي اعتمده الباحث في هذه الدراسة، حيث يفترض أن معامل المستحقات الاختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية، أي أن المستحقات الاختيارية مقياس لصالح إدارة الأرباح بسبب كثرة تعرضه للتلاعب من قبل المديرين (Jones, 1995).

3. النماذج المقطعية (Cross – Sectional Model):

وهي عبارة عن نموذج جونز المقطعي، نموذج جونز المقطعي المعدل، حيث تقدر المعالم باستخدام بيانات المقطع العرضي وليس السلسلة الزمنية (Deforned & Jiambalro, 1994).

الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة

تناولت الدراسات السابقة الجوانب المختلفة من التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح ومنها ما تناول العلاقة بينهما فقد قام (مبارك،2008) بدراسة أهمية جودة أنشطة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات السعودية خلال الفترة (2006–2008)، واستخدم الباحث نموذج ميلر في قياس إدارة الأرباح، وقام بدراسة جودة التدقيق من خلال (المؤهلات العلمية، والشهادات المهنية، والتدريب، والخبرة، وحجم قسم التدقيق الداخلي، وحجم العمل المرتبط بعملية إعداد التقارير المالية وعرضها، والمعرفة بعمليات الشركة، والاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية، ووجود دليل للتدقيق الداخلي، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف التدقيق الداخلي) . وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، وبين حجم العمل المرتبط بعملية إعداد التقارير المالية وإدارة الأرباح وعرضها.

وقام (Prawitt, et al. ,2008) بدراسة العلاقة بين جودة التدقيق الدالخلي وإدارة الأرباح، حيث استخدم الباحثون قاعدة بيانات فريدة من نوعها، وغير متوافرة في السابق للتحقق من العلاقة بين جودة وظائف التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، باستخدام مقاييس مكونة من ستة عناصر من مكونات جودة وظائف التدقيق الداخلي، مع الأخذ بعين الاعتبار دورها في التقارير المالية، وتم قياس إدارة الأرباح من خلال نموذجين منفصلين، الأول: المستحقات غير الطبيعية، والثاني: الميل لتلبية توقعات المحللين للأرباح، أو التجاوز عنها بشكل قليل. وقد توصل الباحثون إلى وجود علاقة بين جودة وظائف التدقيق الداخلي ومتوسط مستوى إدارة الأرباح.

وفي دراسة قام بها (Balaciu, et al., 2009) لبيان أهداف المحاسبة الإبداعية، وإجراءاتها، وممارساتها، وأهم الوسائل المستخدمة في الدول الأوروبية للحد من هذه الممارسة، حيث قام الباحثون بتحليل أربعين مقالة منشورة خلال الفترة (1999–2009)، ووضع إطار نظري لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ومن ثم تحليله، حيث قام الباحثون أيضاً بالكشف عن التقنيات، والأساليب المتوفرة للشركات التجارية الأوروبية للتلاعب بالبيانات المحاسبية، والكشف عن الأساليب المستخدمة فيها. توصلت الدراسة إلى عدم وجود نظرية مقبولة لممارسة المحاسبة الإبداعية على المستوى الدولي والأوروبي. وأوصى الباحثون بضرورة وجود نظام للرقابة الداخلية الذي يُمكن المدقق الداخلي من خلاله الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ووسائلها، وضرورة وجود ترابط بين المدقق أو لجان التدقيق من خارج الشركة، والمدقق الداخلي.

وفي نفس السياق قام (Ghosh, 2010) بدراسة هدفت إلى كشف التلاعب بالتقارير المالية من خلال قيام الإدارة بإظهار صورة مضللة للوضع المالي للشركة، والكشف عن ممارسة الاحتيال، والمحاسبة الإبداعية التي أدت إلى انهيار كبرى الشركات التجارية في الهند. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد مجموعة من الطرق التي تساعد في لحماية مستخدمي البيانات المالية من التلاعب، وللحد من تأثير الإبداع، والابتكار، والاحتيال في البيانات المالية من خلال تبسيط الأنظمة المحاسبية، وأنظمة التدقيق والحاكمية، واستخدام الأدلة المحاسبية للكشف عن الغش، والاحتيال، والتلاعب، ومنع حدوثها، والحد من الخيارات المحاسبية، والبدائل المتوفرة ضمن المعايير المحاسبية الدولية. وقد أوصى الباحث بضرورة تحسين نوعية إدارة الشركات التجارية، وضرورة تعديل قانون الشركات التجارية، وزيادة فاعلية التدقيق فيها.

وقام (أبو عجيلة وحمدان،2010) بدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح. وقد هدفت الدراسة إلى بيان مدى ممارسة الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لإدارة الأرباح خلال الفترة (2001–2006) وأثر التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح، وقد كانت المتغيرات المستقلة (حجم مكتب التدقيق، وارتباط مكتب التدقيق بمكاتب عالمية، وفترة الاحتفاظ بالعميل، وأتعاب التدقيق، والتخصص في صناعة العميل)، وقد استخدم الباحثان الاستبانة لجمع البيانات وأنموذج جونز لمعرفة مدى ممارسة الشركات لإدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية المساهمة المدرجة في بورصة عمان قد مارست إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، كما أظهرت وجود علاقة عكسية بين حجم مكتب التدقيق وممارسة إدارة الأرباح، ووجود علاقة طردية بين فترة الاحتفاظ بالعميل وسلوك إدارة

الأرباح، وعلاقة عكسية بين أتعاب التدقيق وممارسة إدارة الأرباح، وبين التخصص الصناعي للمدقق وممارسة إدارة الأرباح لدى شركات العينة.

ومن ثم أتت دراسة (السرطاوي وآخرون، 2013) بعنوان: "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية في الحد من إدارة الأرباح" والتي هدفت إلى بيان مدى قدرة لجان التدقيق من خلال خصائصها (حجم لجنة التدقيق، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد مرات اجتماعات اللجنة، واستقلالية اللجنة، وملكية أعضاء اللجنة لأسهم الشركة) في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومدى تطبيقها لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان التدقيق، والمنصوص عليها بالقوانين، والتشريعات الأردنية، وقد قامت هذه الدراسة باختيار 50 شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان، خلال الفترة (2006-2011) وهي فترة ما قبل الأزمة المالية العالمية. أما المتغيرات المستقلة فقد تم قياسها وفقاً لدليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان وتعليمات الإفصاح الأردنية فقد قام الباحث بقياس حجم لجنة التدقيق من خلال عدد أعضاء لجنة التدقيق المنتخبين من مجلس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الصناعية واعتمد في قياس الاستقلالية أعضاء لجنة التدقيق من خلال إعطاء القيمة (1) في حال كانت لجنة التدقيق تتكون من أعضاء غير تنفيذيين بالكامل، والقيمة (صفر) في حال لم يكن جميع الأعضاء غير تنفيذيين أما بالنسبة لعدد مرات اجتماع اللجنة فتم قياسها من خلال عدد الاجتماعات السنوية، وقد تم قياس الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، بقسمة عدد الأعضاء الذين يحملون مؤهلاً علمياً في مجال المحاسبة، أو الإدارة المالية، أو العلوم المالية والمصرفية إلى إجمالي الأعضاء وقد قيست النسبة المئوية للأسهم العادية المتداولة المملوكة للجنة من خلال نسبة ملكية أعضاء لجنة التدقيق للأسهم في الشركة. أما إدارة الأرباح فقد تم قياسها من خلال أنموذج جونز.

توصلت الدراسة إلى التزام الشركات المساهمة الصناعية بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان التدقيق وفقاً للتشريعات الأردنية، كما تبين أن خصائص اللجان (حجم اللجنة، والخبرة المالية لأعضائها، وعدد مرات اجتماعاتهم)، لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، أما خاصية الاستقلالية فهي تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، وبالنسبة لنسبة ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم الشركة فلها أثر كبير في إدارة الأرباح.

وقد ناقشت دراسة (Schneider, 2013) أثر وجود تدقيق داخلي قوي على سلوك إدارة الأرباح الحقيقي. حيث استخدمت هذه الدراسة تجربة تقنية الاستجابة العشوائية، حيث أدلى مائة واثنا عشر طالباً بالقرارات المتعلقة بتحسين الأرباح من خلال الإفراط في الإنتاج للحد من تكلفة المبيعات. وتم تعيين مشتركين إلى ثلاث مجموعات للتدقيق الداخلي، الأول: عدم وجود تدقيق، والثاني، وجود تدقيق ضعيف، والثالث، وجود تدقيق قوي. حيث أشارت النتائج إلى أن تأثير التدقيق الداخلي على قرارات الإفراط في الإنتاج كانت في الاتجاهات المفترضة، وذات دلالة إحصائية، في حين وجود تدقيق داخلي كان له أثر كبير في ردع الفائض في الإنتاج، أما نتائج التدقيق الداخلي القوي فكانت مختلطة من حيث حجم العينة حيث إذا تم تخفيض حجم العينة، فإن النتيجة تكون رادعة بشكل أكبر للفائض في الإنتاج، أما بالنسبة للعينة بشكل كامل فكانت النتيجة أنه لا يوجد اختلاف في الدلالة الإحصائية عن مجموعة التدقيق الداخلي القوي، ومجموعة التدقيق الداخلي الضعيف . كما تبين من خلال هذه الدراسة أن بعض الشركات لا ترغب في الحد من غزارة الأرباح، وذلك لتقليل الضرائب، ولتمهيد الأرباح وتوزيعها.

أما دراسة (Badara, Saidin, 2014) فقد هدفت إلى تقديم الأدلة التجريبية من دراسات سابقة عن فعالية التدقيق الداخلي في نيجيريا، وتشكل الدراسات السابقة إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية الفعال، وخبرة التدقيق، والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين، وقياس الأداء .وقد تم جمع البيانات من خلال توظيف باحثين مساعدين من خلال إرسال 500 استبانة للمدققين الداخليين، ولجان التدقيق. واستخدمت العينة العشوائية الطبقية،التي تم توزيعها على ست مناطق جغرافية سياسية في نيجيريا، وقد تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، والإحصاء الوصفي، وتحليل العوامل، ومصفوفة الإرتباط، وأخيراً تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد .

وتم التوصل من خلال النتائج إلى أن جميع السوابق لها علاقة إيجابية مهمة مع فعالية التدقيق الداخلي.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

مما يلاحظ على الدراسات السابقة التي إطلع عليها الباحثان أن هذه الدراسات ركزت على مواضيع ذات علاقة بالتدقيق الداخلي وأخرى ذات علاقة بإدارة الأرباح والحوكمة المؤسسية ولم تتطرق بشكل مباشر إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح باستثناء دراسة مبارك (2008) التي أجريت في السعودية حيث ركز الباحث على العلاقة بين جودة أنشطة اتدقيق الداخلي، ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وكذلك دراسة Prawitt, et al. ,2008 وبذلك تأتي هذه الدراسة متميزة عن غيرها من حيث الأهداف، ومجتمعها، وعينتها، والطرق الإحصائية. حيث ركزت هذه الدراسة على تسليط الضوء على أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

الطريقة والإجراءات

يتناول الباحثان في هذا الجزء من الدراسة وصف الطرق والإجراءات التي تم استخدامها للقيام بهذه الدراسة وتوضيحها من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة، وهدفها، حيث يستعرض مجتمع الدراسة، وعينتها، وأداة الدراسة، وتفاصيلها وصدقها، وثباتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي خلال الفترة الواقعة بين عام 2009-2013 وعددها 70 شركة صناعية. أما عينة الدراسة فقد تكونت من 33 شركة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي من جميع القطاعات الصناعية، التي يوجد فيها تدقيق داخلي،التي لها تداول مستمر خلال فترة الدراسة، حيث تم استثناء الشركات التي لها تداول متقطع، وغير مستمر خلال مدة الدراسة والتي ليس فيها تدقيق داخلي.

حيث قام الباحثان بتوزيع (65) استبانة على أفراد مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي بواقع استبانتين لكل شركة باستثناء شركة واحدة لم يكن فيها سوى مدقق داخلي واحد، حيث تم استرداد (61) استبانة بما نسبته (93.8%)، وتم استبعاد (3) استبانات من التي تم استردادها لعدم اكتمال الإجابات، والمعلومات فيها، وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، أي ما نسبته (4.9%)، وتبقى (58) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، أي ما نسبته (95.08%) من تلك التي تم استردادها.

أداة الدراسة وقياس المتغيرات:

لتحقيق أهداف الدراسة؛ قام الباحثان بتصميم استبانة وفق ما تطلبته فرضيات الدراسة، ومتغيراتها، وذلك لقياس المتغير المستقل وقد تكونت الاستبانة من جزئين رئيسين، كما يأتي:

الجزء الأول: خصص لمعرفة الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، وهي: (الفئة العمرية، والمؤهل العلمي، والتخصص الأكاديمي، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي، والشهادات المهنية).

الجزء الثاني: وخصص للفقرات التي غطت متغيرات الدراسة، ويتكون من أربعة محاور شملت الاستقلالية والكفاءة ونطاق العمل والعناية المهنية للتدقيق الداخلي.

وتم استخدام مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة، ومن ثم استخدام مقياس مكون من ثلاثة مستويات، حيث احتسبت درجة القطع من خلال قسمة حاصل الفرق بين أعلى مستوى (5) وأقل مستوى فيه (1) على ثلاثة مستويات، أي أن درجة القطع كالأتي : ((5-1) / 3 = 1.33) وبذلك تكون المستويات على النحو الآتي : درجة منخفضة (1-2.33)، درجة متوسطة (2.34-3.66)، درجة مرتفعة (3.67-5) .

ولقياس المتغير التابع قام الباحثان بتحليل البيانات المالية للشركات عينة الدراسة لقياس المتغير التابع. وقد تم استخدام أنموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة، والبالغة (5) سنوات، ويقوم هذا النموذج على أساس احتساب المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام الشركات عينة الدراسة بممارسة إدارة الأرباح، ويتم احتسابها وفقاً للخطوات الآتية: (Dechow,1995)

1. قياس المستحقات الكلية التي تم قياسها بطريقة التدفق النقدي، التي تحتسب فيها المستحقات الكلية بالفرق بين صافي الدخل التشغيلي، و التدفق النقدي من العمليات

التشغيلية، من خلال النموذج الآتي:

$$TACC\ i,t = ONI\ i,t - OCF\ i,t$$

حيث إن:

TACC i,t = المستحقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t).

NOI i,t = صافي الربح التشغيلي للشركة (i) خلال فترة (t).

OCF i,t = التدفق النقدي من العملية التشغيلية للشركة (i) خلال فترة (t).

2. تقدير معالم النموذج a1,a2,a3 الذي يتم من خلاله احتساب المستحقات غير الاختيارية (NDACC i,t) من خلال معادلة الانحدار الآتية لمجموعة الشركات موضوع العينة لكل سنة على حدة.

$$TACC\ i,t / AT\ i,t-1 = a1(1/Ai,t-1) + a2(\blacktriangle REV\ i,t - \blacktriangle REC\ i,t)/ A\ i,t-1 + a3\ PPEi,t / Ai,t-1 + E\ i,t$$

حيث إن:

TACC i,t = المستحقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t).

▲REV i,t = التغير في إيرادات الشركة (i) خلال فترة (t).

▲REC i,t = التغير في حسابات الذمم المدينة للشركة (i) خلال فترة (t).

PPE i,t = العقارات، والممتلكات، والآلات للشركة (i) آخر الفترة (t).

Ai,t-1 = إجمالي أصول الشركة (i) آخر الفترة (t-1).

E i,t = الخطأ العشوائي.

3- تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية (NDACC i,t) لكل شركة من الشركات عينة الدراسة على حدة، ولكل سنة من سنوات الدراسة من خلال المعادلة الآتية:-

$$NDACC\ i,t = â1(1/ Ai,t-1) + â\ 2\ (\blacktriangle REV\ i,t - \blacktriangle REC\ i,t) / Ai,t-1 + â\ 3\ (ppE\ i,t/ Ai,t-1)$$

4- يتم احتساب المستحقات الاختيارية (DACC i,t) لكل شركة والمتمثلة في الفرق بين المستحقات الكلية، والمستحقات غير الاختيارية

$$DACCi,t = TACCi,t - NDACC\ i,t$$

5- تم حساب متوسط المستحقات الاختيارية لكل شركة على حدة .

وسيتم ربط العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح من خلال أنموذج الدراسة العام كما يأتي:

$$DA_{it} = \beta_0 + \beta_1 IND_{it} + \beta_2\ QUA_{it} + \beta_3\ PC_{it} + \beta_4 ASC_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث:

DA_{it}: المتغير التابع للدراسة الذي يمثل المستحقات الاختيارية للشركة i في السنة t.

IND_{it}: المتغير المستقل الأول المتمثل في استقلالية التدقيق الداخلي للشركة i في السنة t.

QUA_{it}: المتغير المستقل الثاني الذي يمثل كفاءة التدقيق الداخلي للشركة i في السنة t.

PC_{it}: المتغير المستقل الثالث الذي يمثل العناية المهنية للتدقيق الداخلي للشركة i في السنة t.

ASC_{it}: المتغير المستقل الرابع الذي يمثل نطاق عمل التدقيق الداخلي للشركة i في السنة t.

$SIZE_{it}$: المتغير الضابط الذي يمثل حجم الشركة i في السنة t مقاساً باللوغاريثم الطبيعي لحجم الأصول.

β_0: المقدار الثابت في معادلة الانحدار.

β_1، β_2، β_3، β_4، β_5، معاملات الانحدار.

صدق أداة الدراسة وثباتها:

للتأكد من الصدق الظاهري للأداة؛ قام الباحثان بعرض الاستبانة على (5) متخصصين في مجال الدراسة؛ والأخذ بملاحظاتهم بالحذف، أو الإضافة، أو التعديل. وتم التأكد من ثبات الأداة بطريقة إعادة الاختبار، واستخدام معامل ارتباط بيرسون لإيجاد الثبات للمرة الأولى من تطبيق الاختبار، كما تم استخدام معادلة كرونباخ–ألفا لإيجاد معامل الاتساق الداخلي للأداة بحيث تكون كل فقرة من الاستبانة متسقة مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وكانت نتائج هذا المعامل كما هي مبينة في الجدول (1) أدناه حيث يتضح بأن معاملات الثبات تراوحت ما بين (0.83–0.90) لأبعاد استبانة التدقيق الداخلي، أما الدرجة الكلية فقد بلغت (0.94)، وتشير هذه القيم إلى أن استبانة الدراسة تمتعت بمعاملات ثبات مناسبة تفي بأغراض الدراسة الحالية.

جدول (1)
معاملات ثبات متغيرات الدراسة

المتغير	معامل الثبات
استقلالية التدقيق الداخلي	0.87
كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي	0.85
نطاق عمل التدقيق الداخلي	0.90
العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي	0.83
الدرجة الكلية	0.94

طرق المعالجة الإحصائية:

للإجابة عن أسئلة الدراسة، واختبار الفرضيات، قام الباحثان باستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. احتساب المتوسط الحسابي لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، والانحراف المعياري للتعرف إلى مدى انحراف إجاباتهم لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من محاورها الرئيسة عن متوسطها الحسابي، إلى جانب إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.
2. تم استخدام الانحدار المتعدد لبيان أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع للدراسة.

مناقشة نتائج الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج بشكل مفصل بناءً على التحليل الإحصائي للبيانات المالية، ولإجابات أفراد عينة الدراسة، واستعراض النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام عدة أساليب إحصائية من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها بشكل يؤدي إلى تحقيق أهداف الدراسة.

نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة:

يتناول هذا الجزء عرضاً، وتحليلاً للنتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث الفئة العمرية للمستجيب، والمؤهل العلمي، والتخصص الأكاديمي، وعدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي، والشهادة المهنية للمستجيب.

جدول (2)
توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديمغرافية للمستجيبين

الخصائص الديمغرافية		التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي:	دبلوم	5	8.62%
	بكالوريوس	38	65.52%
	دبلوم عالٍ	0	0
	ماجستير	11	18.97%
	دكتوراه	4	6.90%
	المجموع	58	%100.0
التخصص الأكاديمي:	إدارة أعمال	10	17.24%
	محاسبة	36	62.07%
	علوم مالية ومصرفية	9	15.52%
	اقتصاد	3	5.17%
	المجموع	58	%100.0
عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي:	1 – 5 سنوات	17	29.31%
	6 – 10 سنوات	27	46.55%
	11 – 15 سنة	5	8.62%
	16 – 20 سنة	4	6.90%
	أكثر من 20 سنة	5	8.62%
	المجموع	58	%100.0
الشهادة المهنية:	CPA ,JCPA, CIA، CMA	48	%83
	أخرى	10	%17

يلاحظ من الجدول (2) أعلاه أن النسبة الأكبر من الأفراد المستجيبين عينة الدراسة، العاملين في قسم التدقيق الداخلي لدى الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي يحملون درجة البكالوريوس فما فوق هي أيضاً 91%، وأما فيما يتعلق بالتخصص الأكاديمي فهم جميعاً ضمن تخصص الأعمال وأن النسبة الأكبر من الأفراد المستجيبين يحملون مؤهلاً أكاديمياً في تخصص (المحاسبة) وبما نسبته (62.07%)، وهذا يعطي إنطباعاً بأن الكادر المؤهل علميا

بنسبة كبيرة هو كادر قادر على اكتشاف التلاعبات والأخطاء إن وجدت،، وفي مجال الخبرات يتبين أن نسبة المدققين الذين تقع خبراتهم ضمن أكثر من خمس سنوات هي 57% وهي خبرة جيدة للعمل في مجال التدقيق، وأخيراً يلحظ أن ما نسبته 83% من المدققين هم من حملة الشهادات المهنية، ولديهم عدد سنوات الخبرة في التدقيق الداخلي تتراوح ما بين (6-10) سنوات، وقد يعزى السبب وراء ذلك أن الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي تفضل توظيف الأشخاص من ذوي الكفاءة والخبرة في مجال عملهم، وهذا يدل على قدرة عينة الدراسة على فهم فقرات الاستبانة، والإجابة عليها.

ممارسة إدارة الأرباح للشركات عينة الدراسة:

تم استخدام أنموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة والبالغة (5) سنوات، لاحتساب المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام الشركات عينة الدراسة بممارسة إدارة الأرباح حيث تم احتساب نسب المستحقات الكلية (TACC) للشركات عينة الدراسة، ومن ثم احتساب نسب المستحقات غير الاختيارية (NDACC) من خلال معادلة الانحدار، ومن ثم احتساب نسب المستحقات الاختيارية، وقد اختلف عدد الشركات من سنة إلى أخرى لفترة الدراسة من حيث مدى ممارسة المستحقات الاختيارية، ولوحظ أنه يوجد فرق بعدد الشركات التي لها مستحقات اختيارية أعلى من القيمة المطلقة لمتوسط المستحقات الاختيارية لجميع الشركات بين سنة، وسنة أخرى. كما تبين أن معظم الشركات كانت تمارس المستحقات الاختيارية بطريقة تؤدي إلى تقليل الربحية، حيث لوحظ أن نسب المستحقات الاختيارية لمعظم هذه الشراكات ذات إشارة سالبة.

تحليل فقرات الاستبانة: أولاً: عرض النتائج المتعلقة بأثر استقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي: وللإجابة عن هذا السؤال تمّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والرتبة، لفقرات المحور الأول من الاستبانة، والجدول (3) يشير إلى تلك النتائج:

جدول(3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول: استقلالية التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
3	تتولى لجنة التدقيق الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي.	4.31	0.75	1	مرتفع
7	تتأكد لجنة التدقيق من عدم إخفاء الإدارة أية معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي.	4.31	0.82	2	مرتفع
2	يقدم المدققون الداخليون تقاريرهم إلى لجنة التدقيق.	4.29	0.65	3	مرتفع
6	تتأكد لجنة التدقيق من قيام إدارة التدقيق الداخلي بالإشراف الكافي على أعمال التدقيق الداخلي.	4.26	0.61	4	مرتفع
9	يوجد إجراءات تتأكد من خلالها لجنة التدقيق بأن موظفي التدقيق الداخلي يلتزمون بأخلاقيات المهنة.	4.21	0.72	5	مرتفع
5	تحول لجنة التدقيق دون ممارسة الإدارة لأية ضغوط على المدققين الداخليين	4.07	0.93	6	مرتفع
8	تهتم لجنة التدقيق بتوصيات المدققين الداخليين وتأخذها بعين الاعتبار.	4.07	0.70	7	مرتفع

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يتم تعيين المدققين الداخليين بموافقة لجنة التدقيق.	3.88	0.92	8	مرتفع
11	تضمن لجنة التدقيق عدم الاستغناء عن المدقق الداخلي نتيجة تمسكه بوجهة نظر صحيحة تخالف رأي الإدارة.	3.78	0.80	9	مرتفع
10	تطلب لجنة التدقيق من مجلس الإدارة إبداء أسباب عدم تبني توصيات المدققين الداخليين.	3.74	0.98	10	مرتفع
4	تتولى لجنة التدقيق متابعة ترقية المدققين الداخليين وتعديل رواتبهم.	3.59	1.09	11	متوسط
	المتوسط العام	4.05	0.815	-	مرتفع

من الجدول (3) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور استقلالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تراوحت ما بين (3.59–4.31)، حيث إن أعلى متوسط حسابي كان للفقرات ذات الترتيب (1) و(2)، ذاتي الترقيم (3) و(7) من الاستبانة التي تنص الأولى على: " تتولى لجنة التدقيق الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي"، التي بلغ متوسطها (4.31) وانحرافها المعياري (0.82)، والثانية تنص على تأكد لجنة التدقيق من عدم إخفاء الإدارة أية معلومات لازمة لأداء مهام التدقيق الداخلي وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (11)، ذات الترقيم (4) التي تنص على " تتولى لجنة التدقيق متابعة ترقية المدققين الداخليين، وتعديل رواتبهم"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (3.59)، وبانحراف معياري (1.09)، وأن المتوسط العام بلغ (4.05) بانحراف معياري قدره (0.815)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع. إذن يتضح من الجدول أعلاه أن المدقق الداخلي، أو قسم التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية في الشركات عينة الدراسة، تساعده على القيام بعمله، وإنجاز مهام هذه الوظيفة بكفاءة وفاعلية.

ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بأثر كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح.

من الجدول (4) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تراوحت ما بين (3.05– 4.17)، حيث إن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (1)، ذات الترقيم (8) من الاستبانة التي تنص على: " يمتلك المدققون الداخليون مهارات خاصة في تقييم المخاطر"، التي بلغ متوسطها (4.17) وانحرافها المعياري (0.57)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (8)، ذات الترقيم (2) التي تنص على " يوجد برامج تدريبية يخضع لها المدققون الداخليون في الشركة"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (3.05)، وبانحراف معياري (0.96)، وأن المتوسط العام بلغ (3.79) بانحراف معياري قدره (0.818)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع.

جدول(4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني: كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
8	يمتلك المدققون الداخليون مهارات خاصة في تقييم المخاطر	4.17	0.57	1	مرتفع
7	يمتلك المدققون الداخليون مهارات مناسبة للتعامل مع الأنظمة الحاسوبية	4.00	0.73	2	مرتفع
4	يتم التحقق من إلمام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي	3.97	0.92	3	مرتفع
3	يمتاز العاملون في قسم التدقيق الداخلي بالخبرة المهنية، وبالمعرفة بمعايير التدقيق الداخلي.	3.90	0.72	4	مرتفع
1	تقوم لجنة التدقيق بتقييم الكفاءات الموجودة في دائرة التدقيق الداخلي، وفحص الخبرة المهنية للمدققين.	3.81	0.76	5	مرتفع
6	يوجد سياسات توظيف للمدققين الداخليين، ويتم الالتزام بها.	3.78	0.88	6	مرتفع
5	يوجد إلمام لدى المدققين الداخليين بمواضيع الاقتصاد، و الإدارة، و الضرائب، و القانون.	3.67	1.00	7	متوسط
2	يوجد برامج تدريبية يخضع لها المدققون الداخليون في الشركة.	3.05	0.96	8	متوسط
–	المتوسط العام	3.79	0.818	–	مرتفع

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن قسم التدقيق الداخلي لديه موظفون أكفاء في الشركات عينة الدراسة، بحيث يؤدون عملهم، والمهام الموكولة إليهم بمهارة مهنية عالية، مما يجعلهم يحققون أهداف عملية التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية، والأمر الأهم من ذلك كما تم بيانه في الجدول أعلاه رقم (4)، أن المدققين الداخليين يتمتعون بكفاءات عالية، وخبرات معقولة، وهذا يساعد في تمكنهم من الرقابة بالشكل المناسب، وبالتالي الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

ثالثاً: عرض النتائج المتعلقة بأثر نطاق عمل التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

جدول(5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث: نطاق عمل التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
1	يقوم المدققون الداخليون بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.	4.31	0.63	1	مرتفع
10	يُكوِّن المدققون الداخليون آراءهم على أساس العدالة الشاملة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	4.29	0.62	2	مرتفع
12	يقوم المدققون الداخليون بالرقابة على متطلبات الحاكمية المؤسسية كافة.	4.26	0.83	3	مرتفع
3	يركز المدققون الداخليون على الفحص الشامل لجميع جوانب ووظائف الشركة لخفض أي مخاطر محتملة.	4.24	0.78	4	مرتفع
9	يقوم المدققون الداخليون بمراقبة مستوى الإفصاح في التقارير المالية للتأكد من احتوائها على جميع المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات على اختلافهم.	4.16	0.64	5	مرتفع
11	يقوم المدققون الداخليون بتقييم مختلف أنواع المخاطر.	4.14	0.69	6	مرتفع
6	يراجع المدققون الداخليون التقارير والسجلات المالية والتشغيلية للتأكد من موثوقية المعلومات التي تحتويها.	4.12	0.84	7	مرتفع
4	يقوم المدققون الداخليون بفحص فعالية استخدام موارد الشركة وكفاءتها.	3.98	0.78	8	مرتفع
2	يقوم المدققون الداخليون بمراجعة نظام الشركة للتأكد من انسجامه مع السياسات، والخطط، ومدى التزام الموظفين به.	3.95	0.74	9	مرتفع
5	يراجع المدققون الداخليون النشاطات التشغيلية المختلفة للشركة من إنتاج، وتسويق، وبيع.	3.95	0.78	10	مرتفع
7	يهدف المدققون الداخليون من خلال نطاق عملهم إلى الاستثمار الأمثل للموارد المتاحة للشركة.	3.79	0.69	11	مرتفع
8	يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تخطيط جودة المنتجات، وأسباب الانحرافات في خطة الجودة.	3.50	0.98	12	متوسط
–	المتوسط العام	4.06	0.75	–	مرتفع

من الجدول (5) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور نطاق عمل التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تراوحت ما بين (3.50–4.31)، حيث إن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (1)، ذات الترقيم (1) من الاستبانة التي تنص على: " يقوم المدققون الداخليون بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية"، التي بلغ متوسطها (4.31) وانحرافها المعياري (0.63)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (12)، ذات الترقيم

(8) التي تنص على " يقوم المدققون الداخليون بمتابعة تخطيط جودة المنتجات، وأسباب الانحرافات في خطة الجودة"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (3.50)، وبانحراف معياري (0.98)، وأن المتوسط العام بلغ (4.06) بانحراف معياري قدره (0.75)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع. حيث يتضح من الجدول أعلاه أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي، والمنظمة ككل بكفاءة وفاعلية.

رابعاً: عرض النتائج المتعلقة بأثر العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

جدول(6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الرابع: العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي

#	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
5	يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من تقارير نتائج عملية التدقيق التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها.	4.38	0.59	1	مرتفع
1	يلتزم المدققون الداخليون بمعايير التدقيق الداخلي.	4.33	0.51	2	مرتفع
3	يتم التخطيط الجيد المسبق من قبل المدققين الداخليين لعملية التدقيق الداخلي.	4.26	0.66	3	مرتفع
2	يلتزم المدققون الداخليون بأخلاقيات مهنة التدقيق.	4.24	0.71	4	مرتفع
4	يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من أوراق العمل التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها.	4.21	0.64	5	مرتفع
7	يتم الإشراف من قِبل مسؤولي التدقيق الداخلي على أعمال التدقيق الداخلي في مراحله كافة.	4.21	0.72	6	مرتفع
6	هناك رقابة مستمرة على موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي فيما يخص مستوى أدائهم المهني.	4.09	0.71	7	مرتفع
–	المتوسط العام	4.25	0.649	–	مرتفع

من الجدول (6) يتضح أن المتوسطات الحسابية لمحور العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، تراوحت ما بين (4.09– 4.38)، حيث إن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (1)، ذات الترقيم (5) من الاستبانة التي تنص على: " يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحص عينة من تقارير نتائج عملية التدقيق التي يقوم المدققون الداخليون بإعدادها"، التي بلغ متوسطها (4.38) وانحرافها المعياري (0.59)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة ذات الترتيب (7)، ذات الترقيم (6) التي تنص على " هناك رقابة مستمرة على موظفي التدقيق الداخلي من قبل مدير التدقيق الداخلي فيما يخص مستوى أدائهم المهني"، التي جاءت بمتوسط حسابي بلغ (4.09)، وبانحراف معياري (0.71)، وأن المتوسط العام بلغ (4.25) بانحراف معياري قدره (0.649)، وهو يقع ضمن مستوى تقدير مرتفع.

يتضح من الجدول أعلاه أن قسم التدقيق الداخلي لديه موظفون أكفاء يؤدون عملهم وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي، في الشركات عينة الدراسة، بحيث يؤدون عملهم، والمهام الموكولة إليهم بمهنية عالية، مما يجعلهم يحققون أهداف عملية التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.

اختبار فرضيات الدراسة:

قبل القيام بتطبيق تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة، تم إجراء بعض الاختبارات لضمان ملاءمة بيانات الدراسة لافتراضات تحليل الانحدار حيث تم التأكد من عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة من خلال استخدام اختبار التداخل الخطي Multicollinearity-Test وذلك باحتساب معامل التباين المسموح Tolerance ومعامل تضخم التباين Variance Inflation (VIF) Factor للمتغيرات المستقلة، مع الأخذ بالاعتبار أن تزيد قيمة التباين المسموح به عن (0.05) وعدم تخطي معامل تضخم التباين القيمة (10)، كما تم احتساب معامل الالتواء Skewness لمتغيرات الدراسة للتأكد من اتباع بيانات التوزيع الطبيعي مع مراعاة أن البيانات تتبع هذا التوزيع إذا كانت قيمة معامل الالتواء تقل عن (1) (Doane & Seward, 2011).

جدول رقم (7)

نتائج اختبار التداخل الخطي Multicollinearity-Test

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)	معامل الالتواء (Skewness)
استقلالية التدقيق الداخلي	0.318	3.548	0.893
كفاءة العاملين في التدقيق الداخلي	0.461	2.130	0.497
نطاق العمل	0.457	2.283	0.000
العناية المهنية	0.329	3.015	0.150
المتغير التابع: إدارة الأرباح	–	–	0.251

يتبين من الجدول رقم (7) الذي يلخص الاختبارات المذكورة، أن قيم اختبار التباين المسموح تراوحت بين (0.318– 0.461)، وهي أكبر من (0.05)، فضلا عن أن قيم اختبار معامل تضخم التباين كانت أقل من (10) إذ تراوحت بين (2.130– 3.548)، مما يدل على عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة. كما كانت قيم معامل الالتواء أقل من (1) الأمر الذي يؤكد التوزيع الطبيعي للبيانات.

كما تم استخدام اختبار كولمجروف – سمرنوف "One-Sample Kolmogorov Smirnov Test لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول (8)

اختبار كولمجروف– سمرنوف

H	N	Normal Parametersa,b	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
		Mean		
استقلالية التدقيق الداخلي	58	4.05	1.198	0.114
كفاءة العاملين	58	3.79	1.108	0.171
نطاق العمل	58	4.06	0.87	0.435
العناية المهنية	58	4.25	1.07	0.203

يتضح من الجدول (8) بأن قيم الإحصائي (ز) بلغت 1.07، 0.87، 1.10، 1.19 وأن جميع هذه القيم ليست دالة عند مستوى 0.05 فأقل، مما يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

عرض النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس من أسئلة الدراسة الذي ينص على:

ما أثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان؟

للإجابة عن هذا السؤال، تم اختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ومن أجل ذلك؛ تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (9):

جدول (9)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

R	R-square	B	F,t	Sig.
.5900	.3480	0.590-	13.520	.0010
استقلالية التدقيق الداخلي		-0.441	2.73	0.01
كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي		−0.351	2.19	0.045
نطاق العمل		−0.367	2.19	0.035
العناية المهنية		−0.364	2.17	0.037

يتضح من الجدول (9) أن معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بلغ (0.590) وأن قيمة الإحصائي (ف) له 13.52 بمستوى دلالة 0.001، وهو أقل من مستوى الدلالة المستخدم وهو 0.05 وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة، واستنتاج أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في إدارة الأرباح، أي أنه كلما توافرت متطلبات التدقيق الداخلي كلما قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا، الذي بلغت قيمته (−0.590)

H01:لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، الذي تظهر نتائجه في الجدول (9)، حيث يتضح من الجدول أن قيمة الإحصائي (ت) لاستقلالية التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح 2.73، وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.010)، حيث يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، أي أنه كلما زادت استقلالية التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا، الذي بلغت قيمته (−0.441)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى إدراك الشركات عينة الدراسة وفهمها لأهمية استقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة حيث إن الاستقلالية تعد ركيزة أساسية من ركائز التدقيق الداخلي .

H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

يتضح من الجدول (9) أن قيمة الإحصائي (ت) لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح 2.19 وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول

أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.045)، وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لكفاءة العاملين على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، أي أنه كلما زادت كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا الذي بلغت قيمته (−0.351)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى حرص الشركات عينة الدراسة على توظيف العمالة ذات الكفاءة في قسم التدقيق الداخلي، لما له من أثر إيجابي على إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

والأمر الأهم من ذلك كما تم بيانه في الجدول رقم (2) أن المدققين الداخليين يتمتعون بكفاءات عالية، وخبرات معقولة، وهذا يساعد في تمكينهم من الرقابة بالشكل المناسب، وبالتالي الحد من ممارسة إدارة الأرباح .

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

يتضح من الجدول (9) أن قيمة الإحصائي (ت) لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح 2.19 وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.035)، وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية لنطاق العمل على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"، أي أنه كلما توسع نطاق عمل التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا، الذي بلغت قيمته (−0.367)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى إدراك الشركات عينة الدراسة، وفهمها لأثر نطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

وبلغة أخرى، فإن نطاق العمل الذي يشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها، وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة كما أشارت نتائج الجدول أعلاه، الأمر الذي من شأنه تقليل احتمالية ممارسة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

يتضح من الجدول (9) أن قيمة الإحصائي (ت) له 2.17، وهي دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، حيث يظهر من الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة هو (0.037)، وهذا يشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للعناية المهنية على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

بالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي في الأعمال التنفيذية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي"، أي أنه كلما زادت العناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، ويتضح ذلك من خلال القيمة السالبة لمعامل بيتا والذي بلغت قيمته (−0.364)، وقد يعزى السبب وراء ذلك إلى استيعاب الشركات عينة الدراسة لمتطلبات العاملين في قسم التدقيق الداخلي لديها وتلبيتها، لما له من أثر إيجابي على إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة.

أي أن العناية المهنية من شأنها ضمان دقة عملية التدقيق الداخلي وجودتها، من خلال تطبيق معايير التدقيق الداخلي بدرجة الحرص المتوقعة من مدقق آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيا، وأن يقوم المدقق الداخلي بالتحري عن الحقائق، إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية تبين ما إذا كانت هناك ممارسات غير مقبولة سواء أكانت متعمدة أم غير ذلك التي بدورها قد تساهم في إدارة الأرباح، وذلك للحد من هذه الممارسات، وتحقيق أهداف المنشأة بشكل عام، والتدقيق الداخلي بشكل خاص.

وبالرجوع إلى الجدول السابق (9) وما تم ذكره في اختبار الفرضيات يتبين وجود أثر إيجابي لكل من الاستقلالية، وكفاءة العاملين، ونطاق العمل، والعناية المهنية للتدقيق

الداخلي، الأمر الذي من شأنه تقليل احتمالية ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة حيث كانت نتائج هذه الدراسة مشابهة لحد كبير لدراسة مبارك (2008) التي أجريت في السعودية لقياس جودة أنشطة التدقيق الداخلي، ودورها في الحد من إدارة الأرباح.

H05: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجراء تحليل الانحدار المتعدد الذي تظهر نتائجه في الجدول (10) الآتي حيث تم إجراء الاختبار قبل أخذ حجم الشركة بعين الاعتبار. وبعد ذلك.

جدول (10)

نتائج تحليل الانحدار متعدد المراحل لأثر حجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

المتغير	R	R-square	التغير في R- square	F	Sig.
التدقيق الداخلي قبل الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة	590.0	348.0	000.0	13.520	.0010
التدقيق الداخلي بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة	.5920	.3500	020.0	2.160	.1520

يتضح من الجدول (10) أن معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي، و إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان قبل الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة بلغ (0.590) وأن قيمة الإحصائي (ف) له بلغ (13.52) بمستوى دلالة 0.001، ويلاحظ أن معامل الارتباط بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم الشركة بلغ (0.592) وأن معامل التحديد أصبح 0.350 وبذلك فإن الأثر الإضافي هو 0.020 وأن قيمة الإحصائي (ف) بلغ (2.16) وهي ليست دالة عند مستوى 0.05 فأقل حيث إن مستوى الدلالة بلغ 0.152، وهنا تشير هذه النتائج إلى أن حجم الشركة لم يضف تأثيراً ذا دلالة إحصائية على العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدراة الأرباح.

وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص على : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان .

الاستنتاجات و التوصيات

الاستنتاجات

بناءً على ما تم تناوله في عملية تحليل بيانات الدراسة ومناقشة نتائجها فإنه يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لنطاق العمل في قسم التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.
5. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على العلاقة بين التدقيق الداخلي، وإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي.

التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثان بما يأتي:

1. ضرورة التأكيد على توفير خدمة للتدقيق الداخلي (في جميع الشركات الصناعية)، حيث تبين من الدراسة عدم

وجود وظيفة تدقيق داخلي في كثير من الشركات الصناعية المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، وقد تم إستثناؤها من عينة الدراسة.

2. ضرورة زيادة فاعلية الدور الرقابي لقسم التدقيق الداخلي، للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي ظهر، أو قد يظهر فيها ممارسة لإدارة الأرباح، وذلك لأن نتائج الدراسة بينت وجود دور مهم لزيادة هذه الفاعلية.

3. ضرورة إجراء التحليلات اللازمة من قِبّل قسم التدقيق الداخلي من أجل كشف عمليات ممارسة إدارة الأرباح، وإيجاد السُبل التي تساعد في الحد من هذه الممارسة لما لها من انعكاسات سلبية على الأداء.

4. نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر التي قد تترتب على ممارسات إدارة الأرباح.

5. سن تشريعات، وعقوبات صارمة تُتّخذ بحق الشركات التي يتبين فيها تلاعبات في القوائم المالية أو ممارسات لإدارة الأرباح.

6. دعم استقلالية التدقيق الداخلي، لما لها من أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن أن يكون ذلك من خلال التأكيد على ضرورة ربط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق الخارجي.

7. ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل التدقيق الداخلي الشامل سواءَ كان مالياً أو تشغيلياً.

8. ضرورة التأكيد على العناية المهنية للتدقيق الداخلي، بحيث يراعى في خطط التدقيق الداخلي مخاطر وجود إدارة الأرباح.

المراجع

المراجع العربية

الأشقر، هاني، (2010)، ***إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة***، الجامعة الإسلامية، غزة، رسالة ماجستير غير منشورة.

بكري، علي حجاج، (2005)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، ***المجلة العلمية لكلية التجارة***، المجلد2، العدد1، ص ص:250-255، جامعة الأزهر.

جربوع، يوسف، والحلو، (2004)، دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة الفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية في فلسطين، ***مجلة العلوم الاقتصادية***،المجلد7، العدد8، ص ص: 101-144، جامعة بغداد، العراق.

خليل، عبد اللطيف، (2003)، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة – بالتطبيق على البنوك التجارية، ***مجلة البحوث التجارية***، المجلد 25، العدد1، ص ص: 85-104، كلية التجارة – جامعة الزقازيق.

الذنيبات، علي وباسل، شناق، (2006)، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610)، دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، المجلد2/ العدد2، ص ص:187-211.

الذنيبات، علي، (2015)، ***تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق***، ط 5، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

السرطاوي، عبد المطلب وعلام، حمدان ومشتهى، صبري وأبو عجيلة، عماد، (2013)، أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية، ***مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)***، المجلد27، العدد4،، ص ص: 820-846، فلسطين.

السيد، صفاء، (2004)، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية، ***مجلة البحوث التجارية المعاصرة***، المجلد3، العدد2، ص ص:100-144، كلية تجارة جامعة جنوب الوادي، مصر.

شحروري، محمود، (1998)، ***مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية الأردنية***، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

أبو عجيلة، عماد وعلاّم، حمدان، (2010)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح، ***المجلة العربية للعلوم الإدارية***، المجلد14، العدد2، ص ص: 158-184، الكويت.

عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية، ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، المجلد45، العدد1، ص ص:1-57،جامعة الاسكندرية، مصر.

الفجرجات، خليل، (2003)، ***تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية***، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.

مبارك، الرفاعي، (2008)، ***جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح***– دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، جامعة الملك سعود، السعودية.

المراجع العربية باللغة الإنجليزية

Al-Ashgar, H. (2010), Earnings Management Relationship with Unexpected Stock Returns and the Effect of Company's Size on this Relationship, Unpublished Masters' Thesis, Islamic university, Gaza.

Bakri, A. H. (2005), The Role of Internal Control in Activating Economic Controls in Business Entities, ***Scientific Journal of Trade Faculty***, Azhar University, 2(1): 250- 255.

Gharbooa, Y. H. (2004), The Role of internal and External Auditors in Measuring and Evaluating Performance Efficiency and Effectiveness of Economic Projects in Palestine, ***Economic Sciences Journal***, Baghdad University, Baghdad, 7(8): 101-144,

Khalil, A. (2003), Proposed Model for Managing and Evaluating performance of Internal Audit Function in Light of Recent Trends- Applied Study on Commercial Banks, ***Trade Research Journal***, Trade Faculty, Zaqaziq University, 25(1): 85-104.

Al-Thuneibat, A and Alshunagh, B. (2006), External Auditor's Assessment of the Internal Audit Function in the Light of Implementation of the International Standard on Auditing No. (610): Analytical Study from the Point of View of the External and Internal Auditors in Jordan, ***Jordan Journal for Business Administration***, 2(2): 187-211.

Al-Thuneibat, A (2015), Auditing in light of the International Standards on Auditing: Theory and Practice, Dar Wael, Amman, Jordan, 5th ed.

Alsartawi, A., Allam, H. and Abu Ejeelah, A. (2013), The Effect of Audit Committees of Jordanian Shareholding Companies on Earnings Management: Applied Study on Manufacturing Companies Before International Financial Crises, ***Najah University Journal-Humanities Sciences***, 27(4): 820-846.

Alssayd, S. (2004), Earnings Management and Egyptian Accounting Standards, Current Trade Research Journal, South Valley University trade College, Egypt, 3(2): 100-144.

Shahrory, M. (1998), The extent of Implementing Internal Auditing Standards in Jordanian Commercial Banks, Unpublished Masters' Thesis, Al-Albait University, Jordan.

Abu Ejeelah, I. and Allam, H. (2010), The Role of Audit Quality in Reducing Earnings Management, Administrative Sciences Arabic Journal, Kuait, 14(2): 158-184.

Issa, S. K. (2008), Determinants of Internal Audit Function and their Impact in Improving the Quality of Corporate Governance: Applied Study, Trade Faculty Journal for Scientific Research, Alxandaria University, Egypt, 5(1): 1-57.

Alfarajat, K. (2003), Evaluation of Internal Audit Function in Jordanian State Universities, Unpublished Masters' Thesis, Amman Arab University, Amman.

Mubarak, R. (2008), Quality of Internal Audit Activities and their role in Reducing Earnings Management Practices: Applied Study on Saudi environment, King Saud University, Saudi Arabia.

المراجع الأجنبية

Arena; M., Michela, A and Azzone, G, (2006), Internal Audit in Italian Organizations: A Multiple Case Study, ***Managerial Auditing Journal***. 21(3): 275-292.

Arens, A.A., Elder, R.J and Beasley, M.S. (2014), "Auditing and Assurance Services", An Integrated Approach. 15th Edition. PP. 355-356.

Balaciu; D , Bogdan, V. and Vladu, A, (2009), A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11th Edition, 170-183.

web site of the Federal Reserve Bank of St. Louis.

Brink, V.Z. and Witt. H. 1982. Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls, John Wiley and Sons, New York, Fourth Edition.

Chen, Yi ; Meng, A; S. Moroney, and L. Houghton, (2005). Audit Committee Composition and the Use of on Industry specialist Audit Firm. ***Accounting and finance***, 45: 217- 239.

Coles; L., Hertedm, p., and Kalpatlym, S., (2006), Earnings Management Around Employee Stock Option Reissues, Journal of Accounting and Economics, 41(1, pp.173-200.

Dechow, P.M., Saloan, R. G. and Sweeny, A. P. (1995), Detecting Earnings Management, ***The Accounting Review***. 70(2): 193-225.

Defond, M. and Jiambalvo, J. (1994), Debt Covenant Violations and Manipulation of Accruals, ***Journal of Accounting and Economics***. 17:146-176.

Douglas; F. P., Jason L. S and David A, (2008), Internal Audit Quality and Earnings Management, http:// aaajournals. org/doi/abs/10. 2308/accr.2009.84.4.1255

Gaa, J. and Dunmore, P. (2007), The Ethics of Earnings Management, ***Chartered Accountants Journal***, 11(2).

Hamilton, J., Cailtlin, M., Ruddock, S. and Taylor, L. (2005), Audit Partner Rotation, Earnings Quality and Earnings Conservatism, Available as SSPN: ttp://ssrn.com/abstract=740846.

Jihe, S., Brian, W. (2004), Benchmarking Audit Committee Effectiveness in Financial Reporting, ***International Journal of Auditing***, 8(3): 195-205.

Jones, J. Jennife (1991), "Earning Management During Import Relief Investigations", ***Journal of Accounting Research***, 29(2):193-225.

Institute of Internal Auditor (IIA), (2011), international standards for professional practice of internal auditing (standards), htt://www.theia.org/guidance/standards-and guidance/ippf/standard.

KPMG, (2000), New Strategy and Best Practice in Internal Audit- An Emerging Model for Building Organizational Value Focusing on Risk, available at: www.kpmg.com.

Merchant, K. and Rockness, J. (2002), The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation, ***Journal of Accounting and Public Policy***, 13(1): 79-94.

Michael, D., Akers, D. and Jodi, B. (2007). "Earnings Management and its Implication", The CPA Journal, Available at: www. highbeam. com/doc/ 1P3-1318434341.

Parfet, W. (2000), Commentary: Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective, ***Accounting Horizons***, 14(4): 481-488.

Pickett, K. and Spencer ,H. (2004), The Internal Auditor at Work , John Wiley and Sons, Available as SSPN: http://ssrn.com/abstract=740846.

Ronen, J. and Yaari, V. (2008), The Earnings Management Strategy to Meet or Beat Threshlds, Morgan State University Contact author: Department of Accounting, Taxation, and Law, Stern School of Business, New York University, jronen@stern.nyu.edu

Stolowy, H. and Breton, G. (2004), Accounting Manipulation: A literature Review and Proposed Conceptual Framework, ***The Review of Accounting and Finance***,3(1): 5 – 65.

Schneider, A. (2013), Internal Auditing and Real Earnings Management, Georgia institute of technology, united states, ***Journal of Contemporary Issue in Business Research***, 2(4): 97-108.

Schipper, K. (1989), Commentary: Earnings management. Accounting Horizons, December, 91 - 102.

Scott, B. and Pitman, M. (2005), Auditors and Earnings Management, Available From: http://www.nysscpa.org/ cpajournal/2005/0802/features/f085

Scott, W.S. (2003), Financial Accounting Theory, Third Edition, Toronto, Prentice Hall.

The Impact of Internal Audit on Earnings Management in the Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange

Ahmad Y. Abu Jebril[1], *Ali Al.Thuneibat*[2]

ABSTRACT

This study aimed at investigating the impact of internal audit on earnings management in industrial companies listed in Amman Stock Exchange. More specifically, the study investigated the impact of internal audit independence, competence, professional care and audit scope on earnings management. To achieve the objectives of the study, the researchers analyzed the financial statements of a sample of 33 industrial companies to measure the dependent variable (earnings management). Additionally, a questionnaire was designed and administered to 66 internal auditors working in these companies to measure the independent variables. To measure the impact of the independent variables on the dependent variable the researchers used descriptive statistics including means and standard deviations and multiple regression. The results of the study revealed there is a statistically significant effect for internal audit independence, competence, professional care and audit scope on earnings management. Based on the conclusions of the study, the researchers recommended a set of recommendations including the need to enhance the awareness by the authorities concerned in Amman Stock Exchange about the risks that may result from the earnings management practices, and the need to increase the effectiveness of the oversight role of the internal audit departments in industrial companies in order to reduce earnings management practices.

Keywords: Internal Audit, Earnings Management, Discretionary Accruals, Amman Stock Exchange.

[1] Jordan University.
[2] Professor, Jordan University.
Received on 26/1/2016 and Accepted for Publication on 28/3/2016.