

**قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على  
جودة القوائم المالية**

**أ.م. عدي صفاء الدين فاضل**

**قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة**

**م. فيحاء عبد الخالق محمود**

**قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة**

## قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية

أ.م. عدي صفاء الدين ..... م.فيحاء عبد الخالق

### Measurement of the impact of some factors affecting the quality of financial statement

Assistant. Prof. **Auday Safa Al-Deen Fadhil**

Lecturer. **Fayhaa Abdulkalq**

#### ABSTRACT

Recent times has witness an increase in the quality of financial statement reported prepared by external auditor especially after the collapse of major companies with some blame an auditors . This has resulted in distrust by investors . This paper focus on some factors that might influence the quality of financial statement in external's auditor report, there factors include, audit committee, flexibility of accounting standards, internal control system and some personal and professional factors related to the external auditor . The researchers have designed a questionnaire to measure these factors . The main conclusion of this research that these factors have impact of the quality of financial statement although they differ in the degree of influence

- المجلد السابع
- العدد الرابع عشر
- ايار ٢٠١٥
- استلام البحث ٢٠١٤/١/١٥
- قبول النشر: ٢٠١٤/٦/١١

## قياس مستوى تأثير بعض العوامل

## المؤثرة على جودة القوائم المالية

أ.م. عدي صفاء الدين  
م. فيحاء عبد الخالق

### المستخلص

لقد ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بجودة القوائم المالية التي تدقق من قبل المدقق الخارجي خاصة بعد انهيار الشركات الكبرى وإلقاء اللوم على مكاتب التدقيق مما أدى الى نفور المستثمرين لذلك ركز البحث على مجموعة من العوامل التي من الممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية المدققة في تقرير المدقق الخارجي منها لجان التدقيق ومرونة المعايير المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية وعوامل شخصية ومهنية خاصة بالمدقق الخارجي وقد استعان الباحثان باستمارة الاستبيان لمحاولة قياس مدى تأثير هذه العوامل على جودة القوائم المالية وقد توصل البحث إلى أن هناك تأثير لهذه العوامل على التقرير المعد من قبل المدقق الخارجي ولكن بنسب مختلفة .

## مقدمة :

لقد تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية المحاسبة فهي لم تعد تهم المالكين والمساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد والمتوقعين إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض لذلك يفترض ان تنتج المحاسبة معلومات مفيدة يثق فيها متخذ القرار من أصحاب المصلحة في المؤسسة وحتى تكون كذلك يجب ان تعبر تعبيراً صادقا وحقيقيا عن الواقع الفعلي للمؤسسة وبالتأكيد فان التدقيق هي الوسيلة القادرة على الحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبة عن الواقع الفعلي لها وذلك بالاعتماد على التقرير الذي يعده المدقق الخارجي وذلك بإعطاء رأي فني محايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية والتي تعدها الإدارة والمعتمدة على المعايير المحاسبية الدولية وهناك عوامل عديدة تؤثر على جودة القوائم المالية منها وجود لجان تدقيق في الشركة المراد تدقيق حساباتها ومرونة المعايير المحاسبية والتي يمكن ان تساهم في التلاعب بالقوائم المالية ووجود ثغرات في نظام الرقابة الداخلية قد يؤثر على جودة القوائم المالية وهناك عوامل أخرى شخصية ومهنية تتعلق بالمدقق الخارجي ممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية .

## هدف البحث

يهدف البحث إلى التوصل إلى مدى موضوعية القوائم المالية التي يدققها المدقق الخارجي والخاصة بصدق وعدالة هذه القوائم المعدة من قبل الشركات و بكونها خالية من الغش والتلاعب والتأكد من تطابقها مع المعايير المعمول بها بحيث يمكن لقارئ أو مستخدم هذه القوائم أن يثق بالمعلومات الواردة فيها لتمثيلها الإحداث والأهداف والواقع بعدالة وموضوعية عالية في النوعية وهذا من مسؤولية المدقق ودوره في تقييم مصداقية أرقام الحسابات في القوائم المالية وكفاءته في التحقيق من صحتها ومعقوليتها ومدى رصانة

المعالجات والتطبيقات التي أنتجتها ليضيف لها صفة مهمة وهي الجودة والاعتمادية في استخدام هذه القوائم لاتخاذ القرارات .

### **أهمية البحث :**

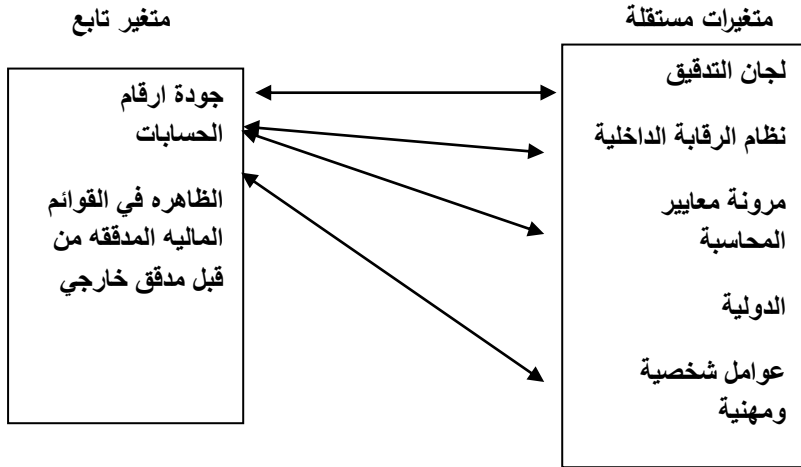
أن الهدف من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة المستندة على أساس المعايير الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة قيوماً عاماً لذا تتجلى أهمية البحث حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة قيوماً عاماً وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية من خلال دقة ومصداقية التقرير الذي يعده المدقق الخارجي بحيث لا يعد التقرير من أجل مصلحة إدارة الشركة دون مصلحة المستثمرين وبما لا شك فيه فإن جودة التقرير المعد من قبل المدقق الخارجي له تأثير كبير على النمو الاقتصادي والاستقرار المالي لما له تأثير كبير على تحديد طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي من جهة والحد من ممارسة الشركات في إدارة الإرباح من جهة أخرى وهذا ما يتضمن الوقوف على محددات ومقاييس جودة عملية التدقيق الخارجي.

### **مشكلة البحث :**

تكمن مشكلة البحث في مصداقية التقرير الذي يعده المدقق الخارجي حول دقة البيانات المتضمنة للقوائم المالية للشركات بما يضمن حقوق المساهمين وعدم استغلال مرونة المعايير المحاسبية في تحقيق منافع شخصية لصالح الإدارة وذلك من خلال التلاعب في حسابات الشركة مما يؤدي إلى انهيارها وبالتالي إلقاء اللوم والمسؤولية على مدققي الحسابات أما بسبب الاشتراك في هذا التلاعب أو عدم الكشف عنه وهذا سيؤدي إلى نفور العديد من الشركات من اللجوء إلى مكاتب التدقيق هذه في تدقيق ومراجعة حساباتها وبالتالي فقدان سمعتها في المجتمع وعدم الثقة في التقارير المعدة من قبلهم

لذا حدد الباحثان مشكلة الدراسة في أن هنالك مجموعة من العوامل تؤثر على المدقق الخارجي في الرقابة والسيطرة على جودة الأرقام المحاسبية ويمكن تلخيصها بالأسئلة التالية:-

- ١- هل يمكن تحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية ؟
- ٢- هل يمكن قياس تأثير هذه العوامل على جودة القوائم المالية ؟



#### فرضيات البحث :-

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها:-

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة مفهومة إحصائية بين العوامل كل من (لجان التدقيق، مرونة المعايير المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية، العوامل الشخصية والمهنية، مع جودة القوائم المالية).

الفرضية الرئيسية البديلة HA

HA: يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين العوامل كل من (لجان التدقيق، مرونة المعايير المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية، العوامل الشخصية والمهنية) مع جودة القوائم المالية).

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:-

الفرضية الفرعية (1):-

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة مفهومة احصائية بين لجان التدقيق وجودة القوائم المالية

الفرضية الفرعية (1) البديلة:-

HA: يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين لجان التدقيق وجودة القوائم المالية.

الفرضية الفرعية (2):-

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين مرونة المعايير المحاسبية وجودة القوائم

المالية

الفرضية الفرعية (2) البديلة:-

HA: يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين مرونة المعايير المحاسبية وجودة القوائم

المالية.

الفرضية الفرعية (3):-

HO:- لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة القوائم

المالية

الفرضية الفرعية (3) البديلة:-

HA: يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية.

الفرضية الفرعية (4):-

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين العوامل الشخصية والمهنية وجودة القوائم

المالية.

الفرضية الفرعية (4) البديلة:

HA: يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين العوامل الشخصية والمهنية وجودة القوائم المالية.

عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (٩٠) استماره استبيان وزعت (٣٠) استماره على مدققي الحسابات الخارجيين و (٢٠) استماره لكل من فئة المدققين الداخليين ومدبروا الحسابات والمحاسبين بالتساوي واسترجع منها بالاجماع (٦٠) استماره قابله للتحليل. (٢٥) منها للمدقق الخارجي و (١٥) للمدقق الداخلي و (١٠) لمديروا الحسابات والمحاسبين, أي تشكل عينه نسبة (٧٠%) من مجتمع الدراسة

### المبحث الثاني : الدراسات السابقة :

#### ١-دراسة (1996 Elizur, etal) ، بعنوان(Planned Audit Quality)

هدف هذه الدراسة إلى تقديم اقتراحات بناءة لغرض التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي المستقل كما تم تحرير مذكرة من الكونغرس الأمريكي بتخفيض المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي في حالة فشل عملية التدقيق كما تم تقديم نموذج مقترح من الفترات المتعددة للتخطي الأفضل لجودة التدقيق بواسطة المدقق الخارجي كما تم تقديم اقتراحات فيما يتعلق بتخطيطها عملية التدقيق منها :-

١- قدرة المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة

٢- إتباع المراجعة

٣- الخسارة المتوقعة بسبب فشل عملية المراجعة

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :-

١- يتمتع المدقق الخارجي بالكفاءة الفنية والاستقلال والحياد والموضوعية أثناء فحصه

القوائم المالية تؤدي إلى تحقيق مستوى عال من الجودة في عملية التدقيق

٢- زيادة أتعاب عمليات التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة أداء تلك العمليات



٣- عدم اهتمام المدقق الخارجي بالغرامات التي ستفرض عليه في حالة فشل عملية التدقيق يؤدي إلى نقص جودة أداءه مع مرور الوقت .

٢ - دراسة محمود احمد حمودة 2001 بعنوان

(مفهوم جودة المراجعة الخارجي وتأثيره على ادارة الاريح)

تضمنت هذه الدراسة العديد من المقاييس التي يمكن أن تحدد جودة عملية المراجعة ومنها حجم منشأة المراجعة وسمعة منشأة المراجعة، مراجعة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي، تخصص المراجع أو معرفته بالصناعة مدة خدمة المراجعة، أهمية العميل موضوع المراجعة أتعاب العميل تعرض المراجع للمسألة القانونية، تأهيل ومهارة المراجع وخلصت هذه الدراسة إلى أن كلما زادت جودة المراجعة كلما قلت الانحرافات وتفسير ذلك أن زيادة جودة المراجعة تقل قدرة الإرياح على تحقيق الإرياح المخططة من خلال إدارة الأرياح وذلك باقتراض خضوع الأرياح المحققة فقط للمراجعة .

٣- دراة Ferdinand 2003 بعنوان

(Banker,s perception of factors effecting auditor hndependence)

بينت هذه الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المراجعين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم والمراجعون يجب أن يكونوا مستقلين في المظهر لإرضاء مستخدمي القوائم المالية الطرف الثالث وقد نال الاستقلال في المظهر بالنسبة للمراجعين اهتماما كبيرا من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي ومن نتائج هذه الدراسة تبين أن هناك عدة عوامل تؤثر على استقلال المراجع الخارجي منها الوضع الملي للعميل وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له والمنافسة بين المراجعين لاجتذاب العملاء وحجم منشأة المراجع

٤ - دراسة Nashua 2004 بعنوان (Auditor rotation and the qulity)

أوضحت هذه الدراسة أن هناك انتقادات موجهة إلى مهنة مراجع الحسابات وقد طالبة بالتغيير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول فترة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة

والذي تؤدي إلى فساد مهني عندهم وفساد حيادهم واستقلالهم أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتفق مع الرأي الذي يطالب بالتغيير الإلزامي للمراجع بالرغم من انه سوف يكون مكلفا وزيادة عمليات المراجعة لدى شركات ومكاتب المراجعة كما سيؤدي إلى فشل التقارير المالية وان قانون اوكسي المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مراجعها كل خمس سنوات

#### ٥- دراسة **Shakyr,Nour** ٢٠٠٤ بعنوان

The influence of personal experience on the problem facing public auditors in Gordan)

ركزت هذه الدراسة على تحديد عاملين هما اثر عدد سنوات الخبرة الشخصية للمدقق على طبيعة المشاكل التي يواجهها والتي تواجهها وتحليل طبيعة المشاكل والصعوبات التي تواجه المدقق اثناء العمل وصنفت الى اربعة مشاكل منها متعلق بقوانين وانظمة المهنة, ومشاكل اعرقه مع مع جمعية المدققين وزملاء المهنة, واخرى بالعملاء ومشاكل الجوانب السلوكية والاخلاقيه اما العامل الثاني فقد قسمه الباحثان الى ثلاثة متغيرات فرعية هي عدد سنوات الخبرة والتخصص العلمي والمؤهل الدراسي وتوصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات منها التركيز على اقامة الدورات واندوات لشرح الممارسات والاجراءات ونشر الوعي لادارة الشركات بالتعاون مع المدققين في توفير كافة المعلومات اللازمة لجودة عملية التدقيق.

#### ٦- دراسة النواسيه ٢٠٠٦ بعنوان

( العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات, دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الاردن)

ركزت هذه الدراسة على تحديد العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات من قبل المدققين الخارجيين في الاردن وتم تحديد العوامل المؤثرة بخمسة عوامل مستقلة وهي (١) اهمية جودة تدقيق الحسابات (٢) اجراءات العمل الميداني (٣) تنظيم مكتب التدقيق (٤) اتعاب التدقيق (٥) عوامل متعلقة بفريق التدقيق وتوضيح تأثيرها على جودة التدقيق وتوصلت الدراسة الى ان (٨٠%) من المدققين يدركون اهمية جودة عملية

تدقيق الحسابات تليها نسبة (٧٤%) لعوامل فريق عمل التدقيق بعدها نسبة (٦٤%) لعوامل تنظيم المكتب واخيرا لاتوجد أي تأثير معنوي على جودة تدقيق الحسابات من عاملي حجم المكتب وتنوع خدمات التدقيق.

#### ٧- دراسة المخادمة والرشد 2007 بعنوان

(اهمية تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة اداء عملية التدقيق)  
هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بعض العوامل التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية وهذه العوامل تتضمن أهداف المراجعة التحليلية وإجراءات المراجعة التحليلية والمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة أسلوب الدراسة الميدانية ( الاستبانة ) الموجهة الى المدققين العاملين في مكاتب التدقيق بالأردن وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس استخدمت الدراسة أساليب إحصائية وصفية وتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة وقد أظهرت النتائج التالية :-

ان مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساس على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق كما أظهرت النتائج وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق أما تغير المعوقات فلم يكن له أي تأثير

#### ٨- دراسة بو خالفة ٢٠١٣ بعنوان

(دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية)  
اكتبرت هذه الدراسة اهمية المراجعة الخارجية كأداة للرقابه ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشوره في القوائم المالية وذلك من خلال اختبار فرضية ان المراجعة الخارجية وتقرير المدقق الخارجي يؤثر بشكل كبير في تحقيق مصداقية القوائم المالية وضمن دقتها وسلامتها وبالتالي ينعكس على جودتها لدى متخذ القرار.

واستخدمت الدراسات المنهج دراسة حاله لعينة من تقارير مدقق الحسابات للفترة من (٢٠٠٨-٢٠١٢) واستخدم اداتين هما الوثائق والمقابلة باعتماد ثلاثة متغيرات اساسية رأي المدقق الخارجي من خلال تقريره وعملية المراجعة الخارجية، التزام الشركة بتوصيات وارشادات المدقق الخارجي وتطبيقها، وتوصلت الدراسة الى تأثير هذه المتغيرات الثلاثة بشكل كبير في تحسين مصداقية القوائم الماليه وبيان جودتها على مختلف انواع القرارات.

#### اختلاف الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال معاينة الدراسات السابقة نجد ان كل دراسة حددت عامل او عاملين او مجموعة من العوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق وجودة القوائم المالية المدققة دون التركيز على تصنيف محدد وواضح لعوامل اساسيه وبارزه بالتاثير عنخصائص الجوده الواجب توفرها في ارقام الحسابات الظاهره في القوائم الماليه لذا فالاستفاده من هذه الدراسات برز الباحثان اربعة عوامل رئيسية كمتغيرات مستقلة تعكس بشكل واضح تأثير لجان المراجعه واجراءات نظام الرقابة الداخليه وكفائته وموضوعية الاختيار المنطقي لمعايير المحاسبية الدولييه الملائمه للتطبيق ومراعاة توفر جميع العوامل الشخصية والمهنية لدى المدققين الخارجيين وبالتالي ستتعرف الدراسة على أي من هذه العوامل الاكثر تأثيرا على جودة القوائم المالية وماهي الخطوات اللازمه لرفع كفاءة القوائم المالية وجودتها.

#### المحور الثاني : جودة القوائم المالية

لقد ازداد الاهتمام بالتقارير التي يرفعها المدقق الخارجي خاصة بعد انهيار الشركات الأمريكية الكبرى والتي لها باع طويل في مجال الأعمال ولعدة عقود وارتباط هذا الانهيار بالتلاعب بحسابات تلك الشركات وإلقاء اللوم على كبرى مكاتب التدقيق الأمريكية أما بسبب الاشتراك في هذا التلاعب أو عدم الكشف عنه مما أدى الى خوف الكثير من المستثمرين وبدعوا يشكون في نظم إدارة الشركات التي تعرضت للانهيار وابدوا تساؤلاتهم حول مدى فعالية المعايير المحاسبية والإجراءات المطبقة في الشركات ومدى مسؤولية مدققي الحسابات عن انهيار الشركات ( عيبي، كامل ٢٠٠٨ : ٤٥ ) ولهذا تقع على المدقق

- الخارجي مسؤولية كبيرة وباستطاعته أن يكتشف الغش والخداع في القوائم المالية من خلال الخبرة والكفاءة التي يمتلكها نتيجة ممارسة عمله
- ( Online challenges in Auditing,2008 ) لذلك يفترض أن تتوفر في المدقق الخارجي صفات معينة تؤهله للقيام بعمله بكفاءة وفاعلية ألا انه بالرغم من تمتع المدقق الخارجي بمؤهلات تمكنه من أداء عمله بكفاءة الا انه هناك الكثير من التحديات التي يمكن أن تواجه المدقق الخارجي عند اداءه عمله ( جريوع : ٢٠٠٥ )
- ١- وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات .
  - ٢- وجود ضعف وثغرات في نظام الرقابة الداخلية .
  - ٣- عدم إمكانية المنشأة الاستمرار للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة .
  - ٤- وجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية .
  - ٥- استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق .
  - ٦- تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية .
  - ٧- تأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية .
  - ٨- قيود التكلفة والمنفعة .

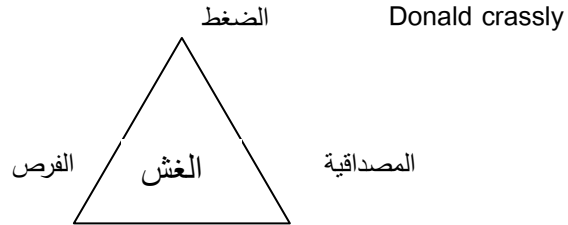
وصفت جودة نظم المعلومات المحاسبية متمثلة بالقوائم الماليه بالقدرة على تقديم المعلومات المفيدة وتمكين متخذ القرار من صنع القرارات الناجحه وهذا يعني ضرورة ان تتصف في (الدقة والتوقيت الزمني والكمال والملائمه ) لذا تم تحديد خصائص جودة نظم المعلومات المحاسبية في كل من (الموثوقيه,الملائمه, التوقيت المناسب, الحيادية, الصدق, قابليتها للتحقق, القابلية للمقارنه, والتقييم الارتدادي) وهذا يعني ان المهمة الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبية هو توفير معلومات عالية الجودة لادارة الشركة ولأصحاب المصالح الاخرين.(البطاط:٢٠١٣:١٦)

## المبحث الأول :

### ماهية جودة القوائم المالية

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصوره حقيقية وواقعية لواقع الشركه كونها خالية من الاخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعهه دون تضخيم وواقعية صادقه لبنود حسابات هذه القوائم,اذ تعتبر جودة القوائم الناليه الضوء الاخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الاجراءات او القرارات المتخذة.(بو خالفه :٢٠١٣:١٥)

وهناك الكثير من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لجودة القوائم الماليه منها حوكمة الشركات ومنها غش الإدارة ومنها إدارة الربح وكلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب لصالح إدارة الشركة. ( Guide lines on Audit ) ( Quilty,2008) وعلى العموم فان هناك عوامل ممكن ان تساعد على التلاعب في القوائم المالية وهو ما يطلق عليه مثلث الغش، رؤوس هذا المثلث تتمثل بالضغط والمصداقية والفرص وقد طور هذا المثلث في القرن الماضي من قبل



وهذه العوامل ممكن أن تظهر في ظل الاقتصاد الجيد أو السيء وهذا يعني أن الخطأ أو الغش ممكن أن يكون في الأوقات الجيدة أو السيئة كما يمكن لهذه العوامل ان تحفز الغش فالضغط ممكن أن يكون له تأثير سلبي أو إيجابي فعندما تكون الأهداف ايجابية فالضغط يساهم في الإبداع والكفاءة والقدرة التنافسية معتمدين على تجارب الشركة في منع الغش وتحفيز جودة القوائم الماليه إضافة الى ان المدققين يواجهون ضغوطا من المجتمع بكافة

فئاته يريدون منهم تأكيد بعدم وجود تلاعب وغش مادي وحتى في حالة وجودها يتوقع أن يعمل المراجعون على اكتشافها والإبلاغ عنها .

اما العامل الاخر وهو الفرص أي فرصة الغش والتلاعب في الحسابات من خلال طبيعة عمل الشركة فالتقديرات الواسعة والكبيرة للموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصاريف وبعض العمليات الكبيرة وخاصة في نهاية السنة المالية ممكن ان تسهل عملية التلاعب في التقارير المالية وكذلك فان فرصة الغش ممكن ان تتأثر بالبيئة الداخلية للشركة والتي تتأثر كثيرا بإدارة الشركة وقوة نظام الرقابة الداخلية

أما العامل الأخر وهو المصدقية فتتمثل بفهم العاملين قوة الإبداع لدى الشركة فعندما يرون بان الإدارة ذات أخلاق عالية فعندما تتوفر هذه الأمور فسيكون من الصعوبة ان تتضمن القوائم لماليه نوع من الغش والتلاعب وحيث ان المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لايمكن تجاهله حيث يتضح ان هنالك إخلاقيات تحكم المهنة وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستعود بالرفي بمهنة المحاسبة الأمر الذي يساهم بالتالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

(Center job Audit quality, 2010:5)

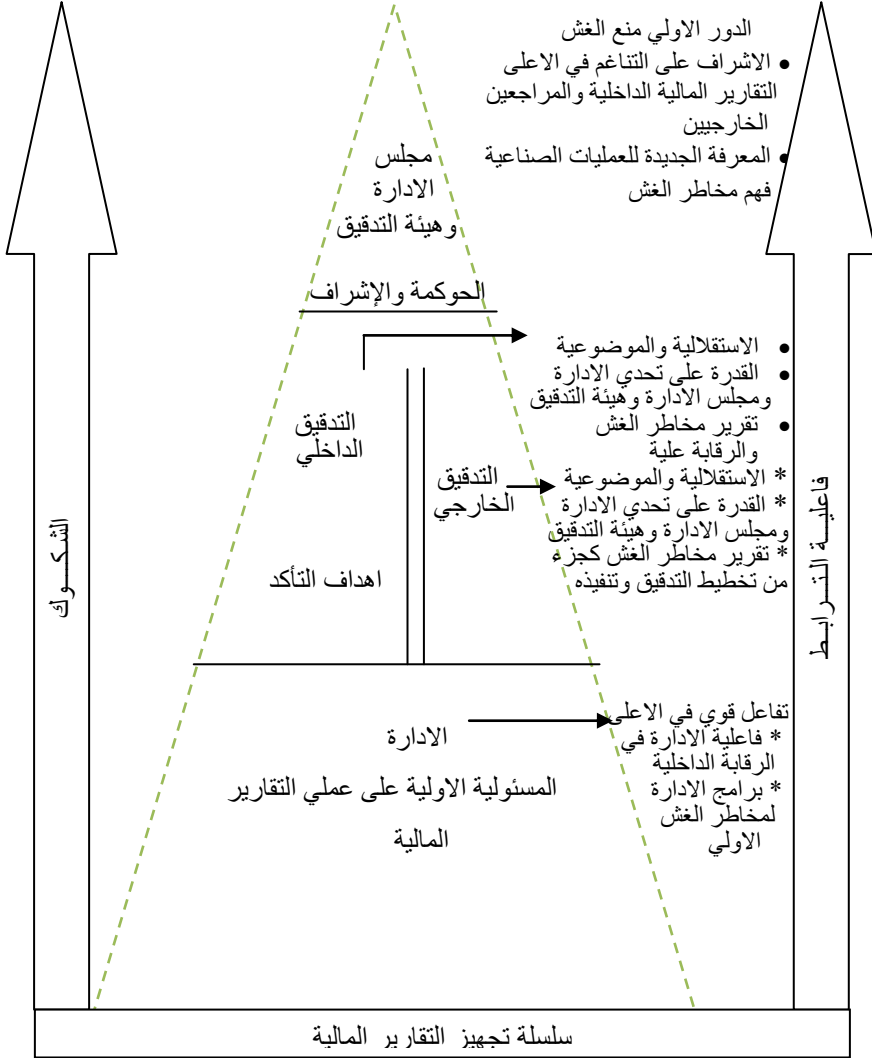
## المبحث الثاني :

### لجان لا تدقيق ودورها في الحد من غش الإدارة

لقد لجأت الكثير من الشركات في الآونة الأخيرة الاعتماد على لجان التدقيق لتحديد التدقيق الخارجي من اجل الحد من التلاعب في القوائم المالية ولضمان حقوق المساهمين الى حد ما،اذ ان من مهام لجان للتدقيق تدقيق القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة كما انها تعمل كحلقة وصل بين مدقق الحسابات الخارجية وبين مجلس الإدارة ومن المهام الأخرى تعيين المدقق الخارجي ومراجعة خطة التدقيق ومراجعة نتائج التدقيق ومراجعة نظام الرقابة الداخلية (محمد،الصقر، ٢٠١٢:١٢)

وهناك الكثير من الدراسات أثبتت ان وجود لجان التدقيق مكونة من أعضاء مستقلين وذوي كفاءة عالية مع خلفية محاسبية يساعد على دعم التدقيق الداخلي ويقلل من الصراعات بين المحاسبين ومدراء الشركة ويرفع من مستوى أداء المدقق الخارجي ويساعد على تسهيل عمله إضافة إلى أن أجور المدقق الخارجي اقل في الشركات التي لديها لجان تدقيق كفوءة وذات خبرات محاسبية وتدقيقية اضافة الى ان اجور المدقق الخارجي تكون معقولة اكثر اذا توفرت استقلالية المدقق وكان بعيد عن تأثير الإدارة ( Rainstury et :r 2009 ) ويمكن تصوير المسؤولية المشتركة للتخفيف من خطر غش القوائم المالية بالشكل التالي





### المبحث الثالث :-

#### مرونة المعايير المحاسبية وأثرها على جودة القوائم المالية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مناهجها المحاسبية وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدقي الحسابات مفهومًا يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع ويمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات

((Board,WWW,IASB.org)) ونتيجة للتطورات في المعاملات المالية والتجارية استوجب إصدار معايير محاسبية تحتوي على الكثير من التفاصيل والتفسيرات وهذا أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توافر بدائل مقبولة قبولًا عامًا يتيح للإدارة التلاعب مما يمكن الشركات التعبير عن أدائها الحالي في أفضل صورة وهو ما يطلق عليه بالممارسات الإبداعية للمحاسبة ( Creative Accounting ) مما يتطلب من المدقق الخارجي أن يكون على دراية بهذه الممارسات حتى يمكن إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية أي بمعنى آخر الاستفادة من المرونة في المعايير المحاسبية من أجل أظهار المركز المالي للشركة بالصورة التي يريدها مديرو الشركة ونتيجة لهذه الممارسات بدأت تطفو على السطح العديد من الفضائح المالية وظهور أزمة ثقة ومصداقية في مهنة التدقيق خاصة من قبل المستثمرين والمساهمين بسبب عجز المدققين عن إعطاء إشارة إنذار للشركات والبنوك العالمية التي انهارت وتلقت الكثير من مكاتب التدقيق دعاوي قضائية مثل ارثر أندرسون بسبب دورة كمدقق حسابات لشركة انرون الأمريكية للطاقة التي انهارت عام ٢٠٠١ وما تلى ذلك من اكتشاف مواطن خلل محاسبية

وفضائح مالية في شركات أخرى لهذا اتجهت العديد من الدراسات في الآونة الأخيرة إلى البحث عن العلاقة بين جودة التدقيق وقدراته على اكتشاف التلاعب في مجال محاسبة الاستحقاقات نظرا لما يتيح من مرونة في استخدام المبادئ المحاسبية للتلاعب في القوائم المالية (موسى، دليل المحاسبين, On line ) اضافة الى ان البدائل المحاسبية التي يمكن للادارة الاختيار بينها ترك المجال واسعا للادارة في حدود القواعد والتعليمات المعمول بها في التدخل سواء في اختيار السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة او في تغيير سياستها المحاسبية وقد اثبتت الدراسات ان لجوء الإدارة الى مثل هذا الاسلوب هو رغبتها في الوصول الى أهداف معينة منها المحاسبة الإبداعية وهناك الكثير من الموجودات والمطلوبات التي تخضع للتقديرات المحاسبية منها

١- حسابات المخصصات : اذا ان تحديد مبالغ المخصصات تؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الدخل او يمكن ان تلجا الإدارة الى تقليل مبالغ المخصصات في سنوات الأداء الضعيف بهدف زيادة الدخل في تلك السنوات (Gernon & Meek,2001:27) اذ اثبتت العديد من الدراسات قدرة الإدارة على استخدام المخصصات للتلاعب بالقوائم المالية اذ توصلت هذه الدراسات الى وجود علاقة معنوية بين سياسة تحديد المخصصات والدخل المعلن للشركة .

٢- حسابات المخزون : عن طريق تقدير نسبة الدخل الاعتيادي لغرض تطبيق الكلفة او السوق ايها اقل وكذلك تقدير نسبة الانجاز للعقود تحت التنفيذ . وكذلك التغيير في طريقة تقويم المخزون السلعي من طريقة الوارد اولا صادر اولا الى طريقة الوارد اخيرا صادر اولا فعادة ما تلجئ الادارة الى المفاضلة بين طرق وإجراءات محاسبية بديلة وبالتأكيد هذه التغييرات ستؤثر على الدخل (Stephensor,2004:6)

٣-الموجودات الثابتة اذ يتم تقدير العمر الاقتصادي للموجود وقيمة الانقراض في نهاية عمر الموجود والشركات التي لديها نسبة ضخمة من الاصول القابلة للاستهلاك تكون في

وضع يمكنها من استخدام التغييرات المحاسبية في طرق الاستهلاك كوسيلة للتلاعب في القوائم المالية ( جهماني, ٢٠٠١: ١١٩ )

٤- الموارد الطبيعية اذ يتم تقدير الاحتياطي في الموارد الطبيعية لغرض تحديد معدل النفاذ  
٥- الموجودات غير الملموسة اذ يتم تقدير فترة الاستفاداة من الموجودات غير الملموسة كالشهرة وبراءة الاختراع وحقوق الامتياز

٦- الالتزامات المحتملة اذ يتم تقدير تكاليف الضمان المحتملة لمنتجات الشركة او تقدير الخسائر المحتملة نتيجة لدعاوي قانونية مرفوعة على الشركة او غيرها من الالتزامات المحتملة ( العبد الله, الحساوي, ٢٠٠٤: ٨٣ )

#### **المبحث الرابع :**

نظام الرقابة الداخلية وأثرة على جودة الأرقام المحاسبية :

يعد نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيسي للوقاية من أعداد التقارير المالية الاحتيالية وان المستثمرين بحاجة إلى معرفة نتائج إجراء تقييم لمدى قوة هذا النظام وعلى الإدارة أن تعترف بمسؤوليتها في المحافظة على تطبيق نظام الرقابة الداخلية على أعداد التقارير المالية وانه من الضروري وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فاعلية الرقابة الداخلية كذلك يجب توفير تأكيدات مسؤوله بالموافقة على العمليات المالية المعمولة بواسطة إدارة المنشأة ومع هذا فان تقرير المدقق الخارجي يجب أن يتضمن نقاط الضعف الهامة في نظام الرقابة الداخلية وعلى الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة والمدقق والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق (جدوع, ٢٠٠٥ : ٢١) ويمكن القول بان هناك مسؤولية مشتركة ما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحفاظ على جودة القوائم الماليه فيمكن أن يساهم المدقق الداخلي في منع الغش والتلاعب عن طريق

١- المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي للكشف عن مخاطر الغش .

- ٢- إذا كان نظام التدقيق الداخلي ذو فاعلية يجب أن يقيم المخاطر المحتملة لظهور الغش وكيفية تقييم الإدارة لهذه المخاطر
  - ٣- توضيح مخاطر الغش عند تقييم نظام الرقابة الداخلية
  - ٤- يفترض ان يمتلك معرفة وخبرة كافية للكشف عن الغش عند ظهوره
  - ٥- تقييم فيما إذا كانت الإدارة قد أوضحت مخاطر الغش في برامجها .
  - ٦- تقييم أية مؤشرات للغش عندما يتم التدقيق
  - ٧- التواصل مع مجلس الإدارة واطلاعهم على مخاطر الغش وبرامج تخفيض الغش إضافة إلى أية مؤشرات أخرى من التلاعب الفعلي .
- ان تقرير المدقق الداخلي يجب ان يتضمن المعلومات التفصيلية التالية
- ١- عمليات الأنظمة الإدارية متضمنة خطة العمل و شجرة التنظيم وعمليات اتخاذ القرارات من الإدارة وتفويض العمليات و التعهدات
  - ٢- أنظمة وإجراءات مسك الدفاتر
  - ٣- الأنظمة المحاسبية وعملياتها وشجرة او خارطة الحسابات
  - ٤- التدقيق الداخلي والخارجي وإجراءات التدقيق
  - ٥- برمجة الحاسب التي ممكن ان تستخدم في العلاقة بين المحاسبة والإدارة
  - ٦- النماذج المعيارية والشروط المستخدمة
- ويرى الباحثان أن وجود نظام رقابي داخلي الكتروني فعال قادر على إعطاء الضوء الأخضر في حالة وجود تلاعب في القوائم المالية او عدم أعدادها وفق المعايير المحاسبية ممكن ان يضمن جودة الأرقام المحاسبية (( On line : 2004 ))

### المبحث الخامس:

عوامل شخصية ومهنية تتعلق بالمدقق الخارجي وتؤثر على جودة القوائم المالية هناك الكثير من العوامل ممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية بنسب مختلفة متعلقة بالمدقق الخارجي تتعلق بشخصيته أو بمهنته ومنها .

### أ - أجور المدقق الخارجي

من المعروف بان أجور المراجع الخارجي تتم بناء على اتفاق ما بين المدقق الخارجي او مكتب التدقيق وما بين العميل وفق أسس قد تتعلق بالزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق او حجم المنشأة أو نوع الخدمة المطلوبة ويمكن تحديد العناصر التي تحدد أجور المدقق بما يلي ( المطارنه، ٢٠٠٦: ٨٤ )

- ١- الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق
- ٢- عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق
- ٣- حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق
- ٤- مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
- ٥- سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأجور
- ٦- حجم مكتب التدقيق وخبرته وشهرته
- ٧- عدد التقارير المطلوبة للعميل
- ٧- طبيعة عمل المنشأة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة

### ب : كفاءة ومؤهلات المدقق

تعتبر كفاءة ومؤهلات المدقق من اهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم الماليه فالمدقق الكفوء له القدرة على كشف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية والمؤهلات التي يكتسبها تتيح له مواكبة التطورات التي تحصل في الجوانب المالية والمحاسبية وخاصة في جانب التقنيات الحديثة الالكترونية أذان بعض الشركات تستخدم نظام محاسبي الكتروني فيجب أن يمتلك المدقق الخارجي كافة المؤهلات اللازمة لعمله سواء كانت الشركة التي يدقق فيها تستخدم نظام يدوي أو إلي لتنظيم حساباتها ويجب على المدقق الخارجي ان ينتظم في دورات تدريبية باستمرار ليوكب التطور في مجال عمله ( peter, 2010 :11)

### ج \_ فترة الاستمرار في الخدمة

تعتبر فترة الاستمرار في تقديم الخدمة لشركة محددة من اهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية فكلما طالت الفترة كلما ادى الى تنامي العلاقات ما بين المدقق الخارجي وادارة الشركة وهذا ممكن ان يؤدي تغاضي المدقق الخارجي وعدم الكشف عن التلاعب في القوائم المالية ( Raves,2004:12 )

لذا اثبتت الدراسات ان اختيار اسم المدقق الخارجي للشركة وسمعته سوف يثيرا الى مستوى جودة عملية التدقيق والذي ينعكس بدوره على مستوى جودة القوائم المالية وموثوقية ودقة محتواها المعلوماتي الذي سيؤثر على تقييم السوق لتلك الشركة, وهذا يركد ان الشركات التي تصدر اسهم جديد تسعى الى تعيين مدقق ذو سمعة جيدة للاشارة ان لديها معلومات موثوقة وجيدة ويكون رد فعل السوق عليها غير اعتيادي بما يثبت وبالذليل القاطع المحتوى الاشاري (Singaling content) لسمعة المدقق من خلال اختبار رد فعل السوق على تغيير المدقق, لذا فأن الشركات تسعى دائما الى تغيير مدققيها بمدققين من ذوي الخبرة والسمعة الجيدة لان السمعة تعتبر وسيلة لضمان الجودة (ال عباس : ٢٠٠٧:١٣)

### الجانب الميداني

لغرض اجراء الدراسة الميدانية تم استخدام قائمة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة وهي (٦٠) استماره تم تحليلها ببرنامج SPSS الاحصائي وقسمت الاستماره الى محورين :-  
**المحور الاول** :- عبارة عن اسئلة تحتوي على معلومات عامة لعينة الدراسة, تتكون من فقرات ( العمر, الجنس, الشهادة العلمية, سنوات الخبرة, التخصص الوظيفي)  
**المحور الثاني** :- عبارة عن مجموعة من الاسئلة الخاصة بمتغيرات الدراسة وكان نوعها (٣٢) سؤال موزع على فرضيات الدراسة  
١- تحليل اسئلة المحور الاوليين الجدول ادناه صفات وسمات مجتمع الدراسة كالآتي :

**المؤهل العلمي:-**

جدول رقم (١)

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
٠	٠	دكتوراه
٧,١	١	ماجستير
٧,٥٦	٣٤	بكالوريوس
٣٠	١٨	دبلوم
٦,١١	٧	اعداديه
١٠٠	٦٠	المجموع

يبين الجدول رقم (١) ان ٧ و ٥٦% من مجتمع الدراسة مؤهله العلمي بكالوريوس و ٣٠% دبلوم، و ١١ و ١٧% اعداديه و ١٧ و ١% ماجستير وهذا يعني ان جميع افراد العينه مؤهلين اكايميا لفهم فقرات الاستبانه والاجابه عليها. سنوات الخبرة:

جدول رقم (٢)

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
٣,٨	٥	١٠-٠
٣١,٧	١٩	٢٠-١٠
٣٥	٢١	٣٠-٢٠
٢٥	١٥	اكثر من ٢٠
١٠٠	٦٠	المجموع

يبين جدول رقم (٢) ان ٣٥% من الموظفين كانت سنوات خبره لديهم من ٢٠-٣٠ سنه, و ٣١,٧% تتراوح سنوات خبرتهم من ١٠-٢٠ سنه و ٢٥% كانت سنوات خبرتهم اكثر من ٣٠ سنه بينما كانت اقل نسبه ٨,٣% للموظفين الذين خدمتهم من عشر سنوات فأقل وهذا يدل على ان اغلب افراد العينه يمتلكون خبره كبيره تمكنهم من الاجابه الدقيقه على اشئلة الاستبانه



## العنوان الوظيفي

جدول رقم (٣)

العنوان الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدقق خارجي	٢٥	٤١,٦
مدقق داخلي	١٥	٢٥
مدير حسابات	١٠	١٦,٧
محاسب	١٠	١٦,٧
عضو مجلس اداره	٠	٠
المجموع	٦٠	١٠٠

يبين جدول رقم (٣) ان ٤١,٦ % من مجتمع الدراسة عنوانهم الوظيفي (مدقق خارجي ) و ٢٥% ( مدقق داخلي ) و ١٦,٧ % مدراء حسابات ومحاسبين وهذا التنوع في العناوين الوظيفيه يعطي بعدا اضافيا لموضوع الدراسة وذلك لاختلاف ارائهم ووجهات نظرهم.

١- اتضح بعد اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات ان بعض المتغيرات يتوزع توزيعاً طبيعياً والعض الاخر يتوزع توزيعاً غير طبيعياً (وهذا يعني عدم انتظام التوزيع ) لذا لايمكن اختبار الفرضيات ضمن الاساليب الاحصائية المعلمية

٢- تم اختبار الفرضيات حسب اساليب الاحصاء اللامعلمية، بالتركيز على الاسلوب الملائم لفرضيات البحث وهو اختبار (chi squar)

٣- اشارت نتائج التحليل وفقا الى برنامج SPSS الى مستوى المعنوية لاي من نتائج التحليل، وحسب الجداول الملخصة من الحاسوب وكما في الجداول الاتية :-

### اولا - اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات الرئيسية

جدول رقم (١)

اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات الرئيسية

القرار	المعنوية Sig	الاختبار	فرضية العدم HO
قبول فرضية العدم	0.507	اختبار KOI	توزيع المتغير ( 40 ) طبيعي بوسط ( 2.34 ) وانحراف معياري 0.40
قبول فرضية العدم	0.414	mogroov Smirnov	توزيع المتغير (41) طبيعي بوسط ( 1.95 ) وانحراف معياري 0.45
قبول فرضية العدم	0.268	للعينة	توزيع المتغير ( 42 ) طبيعي بوسط 1.74

العدم	الواحدة	( وانحراف معياري 10.54
رفض فرضية العدم	0.040	توزيع المتغير ( 43 )طبيعي (1.74 ) وانحراف معياري (0.40)
رفض فرضية العدم	0.028	توزيع المتغير ( 44 ) طبيعي بوسط (0.17) ( وانحراف معياري (0.04)
قبول فرضية العدم	0.265	توزيع المتغير ( 45 ) طبيعي بوسط (1.94) ( وانحراف معياري (0.26)

**ملاحظة:** \* - عندما تكون الدلالة المعنوية ( اكبر من 0.05 ) عندها تقبل فرضية العدم ويعد توزيع احتمالات المتغير غير طبيعية .

• عندما تكون الدلالة المعنوية ( اصغر من 0.05) عندها ترفض فرضية العدم ويعد توزيع احتمالات المتغير طبيعية .

اتضح من الجدول (1) المتضمن اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات الرئيسية (لجان المراجعة، مرونة المعايير المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية والعوامل المهنية والشخصية فضلا عن البعدين الرئيسيين العوامل المؤثرة وجودة الارقام المحاسبية ما يأتي :-

- اظهرت نتائج الاختبار ان توزيع احتمالات المتغيرات ( 43العوامل الشخصية )، ( 44) جودة الارقام المحاسبية) كانت بمستوى دلالة (0.04>0.05)، (6.05>0.028)، اي انها توزيعها معنويا، مما يعني رفض فرضية العدم، وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى التوزيع الطبيعي لاحتمالات هذه المتغيرات .

- في حين المتغيرات الاخرى ( 40 لجان المراجعة، 41 مرونة المعايير المحاسبية، 42 نظام الرقابة 45 العوامل المؤثرة )، كانت بمستوى دلالة غير معنوي، مما يعني قبول فرضيات العدم وعد توزيعاتها غير طبيعية .

- ان وجود متغيرات ذات توزيع طبيعي واخرى ذات توزيع غير طبيعي في نفس النموذج يعني ان شكل النموذج غير منتظم ( اي لا توزع مفرداته توزيعا " طبيعيا" )

- وهذا يعني ان النموذج يخضع (للاختبارات اللامعلمية )، ولا يخضع للاختبارات المعلمية .

## ثانياً :- اختبار الإحصاء الوصفي

اي معرفة مستوى اهمية المتغيرات موضوع الدراسة من وجهة نظر افراد العينة, ويمكن قياس مستواها (بالوسط الحسابي والانحراف المعياري ) لاحتمالات كل متغير

جدول رقم (2)

نتائج الاحصاء الوصفي

المتغير	(الرمز / الاسم )	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي
Var 40	لجان المراجعة	60	1.98	1.08	3
Var 41	مرونة معايير المحاسبة الدولية	60	1.95	1.06	3
Var 42	نظام الرقابة الداخلية	60	1.44	0.84	3
Var 43	العوامل الشخصية والمهنية	60	1.74	0.92	3
Var 44	جودة الارقام المحاسبية	60	1.84	1.36	3

انضح من الجدول (2) المتضمن نتائج الاحصاء الوصفي (الوسط الحسابي والانحراف المعياري ) ما يأتي

- تراوحت قيم الوسط الحسابي للمتغيرات المستقلة الرئيسية, والمتغير المعتمد الرئيسي ما بين ( 1.44 - 1.98 ), وهي جميعاً اصغر من الوسط الفرضي ( 3 ) مما يدل على ضعف اهتمام افراد العينة بالمتغيرات موضوع الدراسة (لجان المراجعة, مرونة المعايير المحاسبية, نظام الرقابة, العوامل الشخصية والمهنية, جودة الارقام المحاسبية ), اي ادراكها وتنفيذها في العينة مجال البحث محدود .

- ويشير اتجاه الضعف في المتغيرات المستقلة الرئيسة والمتغير المعتمد الرئيس, الى ان جودة الارقام المحاسبية تتبع التغير في المتغيرات المستقلة موضوع الدراسة .

## ثالثاً- اختبار الفرضيات :-

١. اختبار الفرضية الفرعية (١)

(H<sub>0</sub>) لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين لجان المراجعة وجودة الارقام المحاسبية

جدول (٣)

خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية (١)

الفرضية الصفرية (العدم)	الاختبار	الدلالة المعنوية	القرار
The median of differences between Var 44 and ver. 40 equals 0	Related Samples Wilcox on signed Rank Test	0.0000	Reject the null hypothesis
لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين وسيطي المتغير 40 والمتغير 44		0.000	رفض فرضية العدم

مستوى الدلالة المعنوية ( 0.05 )

اتضح من الجدول (٣) المتضمن نتائج اختبار الفرضية الفرعية (١) المذكورة أعلاه ما يأتي:-  
- ان قيمة الدلالة المعنوية لاختبار مدى الاختلاف بين لجان المراجعة وجودة الارقام المحاسبية قد بلغت (0.05>0.000) وهذا يعني معنوية نموذج الاختبار ورفض فرضية العدم.

- اذن قبول الفرضية البديلة التي مضمونها (يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين لجان المراجعة وجودة الارقام المحاسبية).

- اي ان لجان المراجعة واحدة من الاسباب المؤثرة في جودة الارقام المحاسبية وان اختلفت في بمستوى التأثير .

(٢) اختبار الفرضية الفرعية (٢)

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين مرونة المعايير المحاسبية وجودة الارقام

المحاسبية

جدول رقم (٤)

خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية (٢)

الفرضية الصفرية (العدم)	الاختبار	الدلالة المعنوية	القرار
The median of differences between Var 44 and ver. 41 equals 0	Related Samples Wilcox on signed Rank Test Sided Rank Test	0.000	Reject the null hypothesis

لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين وسيطي المتغير 41 والمتغير 44		0.000	رفض فرضية العدم
---	--	-------	-----------------

مستوى دلالة المعنوية ( 0.05 )

انضح من الجدول (٤) المتضمن خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية المذكورة اعلاه ماياتي :-

- ان قيمة الدلالة المعنوية لاختبار مدى الاختلاف بين مرونة المعايير المحاسبية وجودة الارقام المحاسبية قد بلغت (  $0.05 > 0.000$  ), وهذا يعني معنوية نموذج الاختبار ورفض فرضية العدم .

- اذن قبول الفرضية البديلة التي مضمونها (يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين مرونة المعايير المحاسبية وجودة الارقام المحاسبية

- اي ان مرونة المعايير المحاسبية واحدة من الاسباب المؤثرة في جودة الارقام المحاسبية وان اختلفت في مستوى التأثير

(٣) اختبار الفرضية الفرعية (٣)

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة الارقام المحاسبية

جدول (٥)

خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية (٣)

الفرضية الفرضية الصفرية (العدم)	الاختبار	الدلالة المعنوية	القرار
The median of differences between Var 44 and ver. 44 and ver 42 equals 0	Related Samples Wilcoxon on d Rank Test	0.000	Reject the null hypothesis
لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين وسيطي المتغير 42 والمتغير 44	Siged Rank Test	0.000	رفض فرضية العدم

مستوى دلالة المعنوية (0.05)

اتضح من الجدول (٥) المتضمن خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية (٣) المذكورة أعلاه مالياً:

- ان قيمة الدلالة المعنوية لاختبار مدى الاختلاف بين نظام الرقابة الداخلية وجودة الارقام المحاسبية قد بلغت ( $0.05 > 0.00$ )، وهذا يعني معنوية نموذج الاختبار ورفض فرضية العدم.

- اذن الفرضية البديلة التي مضمونها (يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين نظام الرقابة الداخلية وجودة الارقام المحاسبية).

- اي ان نظام الرقابة الداخلية من الاسباب المؤثرة في جودة الارقام المحاسبية وان اختلفت في مستوى التأثير. اختبار الفرضية الفرعية (٤)

HO: لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين العوامل الشخصية والمهنية وجودة الارقام المحاسبية.

#### جدول (٦)

##### خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية (٤)

القرار	الدلالة المعنوية	الاختبار	الفرضية الفرضية الصفرية (العدم)
Reject the null hypothesis	0.000	Related Samples Wilcoxon on d	The median of differences between Var 44 and ver. 44 and ver 43 equals 0
رفض فرضية العدم	0.000	Rank Test Siged Rank Test	لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين وسيطي المتغير 43 والمتغير 44

مستوى دلالة المعنوية (0.05)

اتضح من الجدول (٦) المتضمن خلاصة نتائج اختبار الفرضية الفرعية (٤) اعلاه ماياتي :-  
 - ان قيمة الدلالة المعنوية لاختبار مدى اختلاف بين الخصائص الشخصية والمهنية وجودة الارقام المحاسبية قد بلغت ( $0.05 > 0.00$ )، وهذا يعني معنوية نموذج الاختبار ورفض فرضية العدم.

- قبول الفرضية البديلة التي مضمونها (يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين الخصائص الشخصية والمهنية وجودة الارقام المحاسبية).
- اي ان الخصائص الشخصية واحده من الاسباب المؤثرة في جودة الارقام المحاسبية، وان اختلفت في مستوى التأثير.

#### اختبار الفرضية الرئيسية

HO : لا يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية بين العوامل موضوع الدراسة وجودة الارقام المحاسبية .

#### جدول (٧)

##### خلاصة نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

القرار	الدلالة المعنوية	الاختبار	الفرضية الفرضية الصفرية (العدم)
Reject the null hypo thesis	0.000	Related Samples Wilcoxon on d	The median of differences between Var 44 and ver. 44 and ver 45 equals o
رفض الفرضية العدم	0.000	Rank Test Siged Rank Test	لايوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين وسيطي المتغير 45 والمتغير 44

مستوى دلالة المعنوية (0.05)

اتضح من الجدول (٧) المتضمن نتائج اختبار الفرضية الرئيسية المذكوره اعلاه ماياتي :-  
ان قيمة الدلالة المعنوية لاختبار مدى الاختلاف بين العوامل الاربعة موضوع الدراسة، وجودة الارقام المحاسبية قد بلغت ( $0.05 > 0.00$ )، وهذا يعني معنوية نموذج الاختبار ورفض فرضية العدم.

قبول الفرضية البديلة التي مضمونها (يوجد اختلاف ذي دلالة معنوية احصائية بين العوامل الاربعة موضوع الدراسة وجودة الارقام المحاسبية).

اي ان العوامل الاربعة موضوع الدراسة (لجان المراجعة، مرونة المعايير المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية، العوامل الشخصية والمهنية) هي الاسباب المؤثرة في جودة الارقام المحاسبية  
اي ان الاهتمام بهذه العوامل سيؤدي الى جودة الارقام المحاسبية

### الاستنتاجات:-

- ١- أشار عرض الدراسة الى ان محدودية الالتزام بالعوامل الاربعة الاساسيه في التطبيق يؤثر على جودة القوائم الماليه وذلك للاسباب الاتيه:
  - أ- غياب الدور الحقيقي للجان التدقيق في الشركات مما يخفض من دقة ومصداقية معلومات القوائم الماليه ومستوى جودتها.
  - ب- قلة الالتزام الموضوعي باخلاقيات المهنة في تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها يساهم بشكل كبير في تخفيض جودة القوائم المالية وصحة تعبيرها عن حقيقة الاعمال.
  - ج- ضعف اجراءات انظمة الرقابة الداخليه وقلة كفاءتها وفعاليتها يؤثر على موضوعية القوائم المالية وجودتها.
  - د- تدني مستوى المؤهلات المهنيه والشخصيه للمدققين الخارجيين وقلة مهاراتهم وخبراتهم يؤثر سلبا على جودة معلومات القوائم الماليه.
- ٢- اظهرت نتائج التحليل ضعف اهتمام القائمين بالمحاسبه والتدقيق من افراد العينه بمتغيرات الدراسة كعوامل مؤثره في مستوى جودة القوائم الماليه.
- ٣- بينت نتائج الاختبار مستوى اهمية المتغيرات الاربعة المستقله والمتغير المعتمد الرئيسي(جودة القوائم الماليه).
- ٤- اظهرت عوامل الدراسة الاربعة المستقله مجتمعها تائيرا ايجابيا ومعنويا في جودة معلومات القوائم الماليه بصفة شاملة.

### التوصيات:-

- ١- الزام الشركات بتشكيل لجان تدقيق ومنحها الصلاحيات والمسؤوليات لآخذ دورها الحقيقي في التحقق والتثبت من صحة سير الاعمال بما يضمن مصداقية وجودة القوائم المالية المعدة من قبل الشركه.
- ٢- اصدار احكام قانونية وعقوبات جزائية مشددة لكل شركه او مستخدم يسوف اويحرف استخدام المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بغير استخدامها القانوني والمنطقي بما لايتنافى مع تطبيقها الصحيح بحيث يضمن عدم تمهيد القوائم المالية ودقة موضوعيتها.



- ٣- ترصين اجراءات انظمة الرقابة الداخليه واعتماد اساليب الرقابة الالكترونية التي تحكم اجراءات العمليات وطرق المعالجات وضبط اعداد حسابات القوائم الماليه بما يضمن جودتها .
- ٤- رفع كفاءة اداء المدققين الخارجيين وتطوير مهاراتهم ومعارفهم المهنيه وتحسين قدراتهم ومؤهلاتهم الشخصية لتزداد قابلياتهم في كشف غش الادارة والتلاعبات في اعداد القوائم المالية من خلال الدورات المكثفة في طرائق الفحص والتدقيق .
- ٥- التأكيد على اختيار مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة والمشهود لها بالكفاءة والخبرة العالمية والنزاهة في تدقيق حسابا الشركات .
- ٦- الاهتمام الجدي بعوامل الدراسة الحالية وبناء نموذج شامل لكل العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية من خلال توجيه الدراسات والبحوث لتغطية واختبار تأثير بقية العوامل .

#### المصادر العربية :-

- ١- الجعافرة محمد مفلح ( مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية). جامعة الشرق الأوسط، كلية العلوم الادارية-رسالة ماجستير، ٢٠٠٩، ص ٢٥-٥٥.
- ٢-العبد الله، رياض والحسناوي (( تمهيد الدخل مفهومة والسيادة ووسائله ومقاييسه، دراسة تحليلية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد العدد الحادي والخمسون، ٢٠٠٤
- ٣- المخادمة، احمد، الرشيد، حاكم ٢٠٠٧ (( أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق )) دراسة ميدانية المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد ٣ العدد ٤ ٢٠٠٧ ص ٤٨٤ - ٤٩٥
- ٤- المطارنة، غسان ٢٠٠٦، (( تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص ٨١ .
- ٥- جاسم، فاطمة محمد الصقر، ثامر ((تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الاهلية )) مجلة العلوم الاقتصادية العدد (٣٠) المجلد الثامن نيسان ٢٠١٢ ص ١٩١ .
- ٦- جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٥ (( محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين )) بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول لكلية التجارة بالجامعة الإسلامية
- ٧-(( جهاني، عمر عيسى سلوك تمهيد الدخل في الاردن))، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، المجلة المحلية العربية للمحاسبة المجلة الرابع، العدد الاول، مايو ٢٠٠١ .
- ٨- محمد، توفيق شريف ( رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية )مجلة الإدارة العامة العدد ١٠٥، الرياض ايلول ١٩٨٧
- ٩- عيسى، سمير كامل محمد (( اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الإرباح )) مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم ( ٢ ) المجلد رقم ٤٥، يوليو ٢٠٠٨ .
- ١٠- محمود، حمودة احمد (( مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيره على إدارة الإرباح )) مايو (٢٠١١) One line
- ١١- موس، علام محمد ( دليل المحاسبين )

## المصادر الأجنبية

- 1- Center for Audit Quality (( Deterring and Detecting Financial reporting Fraud, Aplat form for Action October 2010 P-6 .
- 2 - Dossier de Lecture, Analyses & Converture desrisques de Credit, STBF, M
- 3 – Elizur Ramy , Falk and Haim (1996 )(( planned Audit Quality )) journal of Accounting and public Policy, vol(15) NO (3) P.P.1-23 .
- 4- Ferdinand A .GUL, ( 2002-2003 )(( Bankers perceptions of Factors Affecting Auditor independence, Accounting Auditing and Accountability Journal VOL .(12),No (2) .pp 40 -50 .
- ars 2000.
- 5-Gernon - Helen and Meek –Gary,ACCOunting :An international-124 perspective 5Th .Edition Rwin NIC Graw – HiLL,2001
- 6– Janos Revesz (( guidelines on Audit Quality ))
- 7– Nashwa George (2004 ) (( Auditor Rotation and the Quality of Audits )) The CPA Journal (Dec. 2004 ),VOL .(74 ),NO (12 ),P.P.( 4-22 ) .
- 8 – Peter Levey (( Audit Quality in Australia, A strategic Review, 2010 .
- 9- Rainsbury et .al, Elizabeth A, & Bradbury, Michal and Cohan, Sterne F, (( the impact of Audit committee quality on financial reporting Quality and fees), Journal of contemporary accounting & Economics,vol . 5, 2009 .
- 10- Revised Version for the Consideration of contact committee of the heads of the SAIs of the European Union (( Guidelines on Audit Quality )) Luxembourg, 6- 7 December 2004 ((Version 29 october 2004 )

المواقع الالكترونيه

#### 1- acc4Arab.com

- 2-CPdmp corbelled HarK Stephenson" income smoothing prognam "2004
- 3– ( Challenges in Auditing Fair Value Accounting estimates in the currant market Environments) October 2008
- 4 –fotech accountants , Com- forms – archive – index
- 5- INternal control system outline Document, version-26 – 12March 2000
- 6-The international Accounting standards Board WWW . iasb .org .
- 7 –.Saudi – acc. Com .

استمارة استبيان

تحية طبية

استمارة الاستبيان التي بين يديكم هي لغرض جمع البيانات اللازمة لغرض بحث بعنوان ((بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية)) ويهدف الباحثان من استمارة الاستبيان هذه الى تحديد بعض العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية ومدى تأثير هذه العوامل على المدقق الخارجي علماً ان اجابتم ستستخدم لأغراض البحث فقط ولا حاجة لذكر الاسماء مع الشكر والتقدير ...

الاول: الاسئلة العامة : يرجى وضع علامة في المربع الذي امام الاجابة التي تختارها

العمر

<input type="checkbox"/>	العمر من ٢٠ - ٣٠
<input type="checkbox"/>	العمر من ٣٠ - ٤٠
<input type="checkbox"/>	اكثر من ٤٠

الجنس

<input type="checkbox"/>	ذكر
<input type="checkbox"/>	انثى

الشهادة

<input type="checkbox"/>	اعداديه
<input type="checkbox"/>	دبلوم
<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>	دكتوراه

الفترة التي قضاها في شغل الوظيفة

<input type="checkbox"/>	من ٠ - ١٠ سنوات
<input type="checkbox"/>	من ١٠ - ٢٠
<input type="checkbox"/>	من ٢٠ - ٣٠
<input type="checkbox"/>	أكثر من ٣٠

الوظيفة التي شغلها

<input type="checkbox"/>	محاسب
<input type="checkbox"/>	مدير حسابات
<input type="checkbox"/>	مدقق داخلي
<input type="checkbox"/>	مدقق خارجي
<input type="checkbox"/>	عضو مجلس ادارة

المحور الثاني

هـ:- فيما يلي مجموعة من الاسئلة الخاصة لبعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية  
وضع علامة امام الاجابة التي تراها مناسبة

لا اتفق بشدة	لا اتفق	اتفق بشدة	اتفق نوعا ما	اتفق	الفرضيه الاولى/لجان التدقيق اثرها على المدقق الخارجي
					1-ان وجود لجان تدقيق في الشركة تخفض من نسبة التلاعب في القوائم الماليه
					2-ان اجور المدقق الخارجي في الشركات التي لديها لجان تدقيق اقل من غيرها من الشركات التي ليس لها لجان تدقيق
					3-ان وجود لجان تدقيق يدعم استقلالية المدقق الخارجي
					4-ان وجود تلاعب او اخطاء في القوائم الماليه هذا يعني عد قيام لجان التدقيق القيام بواجباتها
					5-ان وجود لجان تدقيق في الشركات يزيد الثقة لدى المستثمرين ويمكن يؤدي الى جذب اكبر عدد من المساهمين
					6-تعتبر لجان التدقيق حلقة وصل بين الادارة والمدقق الخارجي
					7-يجب ان تكون هناك علاقة عمل بين اعضاء لجان التدقيق والمدقق الخارجي
					<b>الفرضيه الثانية / مرونة معايير التدقيق واثرها على جودة القوائم المالية</b>
					8-ان مرونة معايير التدقيق تسهل من ممارسة المحاسبة الابداعية
					9-احيانا يصادق المدقق الخارجي على القوائم الماليه رغم علمه بإمكانية استغلال المرونة في معايير التدقيق لتخفيض نسبة الجودة في القوائم الماليه
					10-ان محاسبة الاستحقاق تسهل عملية التلاعب في القوائم الماليه
					11-ان التوافق بين معايير التدقيق المحليه ومعايير التدقيق الدوليه يؤدي الى ارتفاع نسبة جودة القوائم المالية وعلى المدقق الخارجي ان يدرك هذا التوافق
					12-لكي تكون معايير التدقيق ملائمة يجب ان تركز على مجموعة متكاملة من المصطلحات المحاسبية ويجب ان يفهمها المدقق الخارجي بعناية
					13- يجب ان يطلع المدقق الخارجي على كافة التطورات التي تحدث في معايير التدقيق لكي يتمكن من اداء عمله بكفاءة
					14- يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن الانحرافات الماديه

				إذا لم يتم تقييم البيانات المالية وتقييم الفروض التي يثبت عليها التقديرات المحاسبية
				<b>الفرضية الثالثة / نظام الرقابة الداخليه واثره على جودة القوائم المالية</b>
				١٥- ان وجود نظام رقابة داخليه الكترونيه يرفع نسبة جودة القوائم الماليه.
				١٦- على المدقق الخارجي ان ينيه مجلس الاداره وهيئة التدقيق عن مخاطر التلاعب في القوائم الماليه.
				١٧- على المدقق الخارجي ان يفهم هيكل الرقابه الداخليه متضمنه لرقابة النظام المحاسبي واجراءات الرقابه من اجل وضع خطة للتدقيق.
				١٨- من حق المدقق الخارجي التحفظ على تقريره فيما لو اكتشف ان هناك معلومات خاطئه في تقرير المراقب الداخلي سواء كان ذلك بحسن ني هاء سوء نيه.
				١٩- ان من مقولمت نجاح نظام الرقابة الداخليه هو فصل الواجبات بين وظيفه واخرى اي مثلاً بين وظيفه حيازة الاصول وظيفه المحاسبه عليها.
				٢٠- من مقولمت نجاح نظام الرقابة وجود نظام محاسبي سليم واجراءات وقائيه سليمه وكذلك هيكلية منتظمه وهذا بدوره يؤدي الى الارتفاع نسبة جودة البيانات الماليه.
				٢١- ان اختيار اشخاص كفوعين قادرين على اداء مهام التدقيق بشكل سليم يسهل عمل المدقق الخارجي.
				<b>الفرضيه الرابعه / عوامل شخصيه ومهنيه تتعلق بالمدقق الخارجي وتؤثر على جودة القوائم الماليه.</b>
				٢٢- ان استقلالية المدقق الخارجي يرفع من نسبة جودة القوائم الماليه.
				٢٣- ان يكون المدقق الخارجي قادراً على التغلب على التهديدات التي تؤثر على موضوعيته.
				٢٤- ان يكون المدقق الخارجي ذو كفاءه عاليه وشفافيه وموضوعيه عند اداء عمله.
				٢٥- ان استمرار المدقق الخارجي في تدقيق نفس الشركه لفترة طويله يخفض من نسبة جودة القوائم الماليه.
				٢٦- على المدقق الخارجي ان يبتظم في دورات تدريبيه باستمرار.

قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية

					٢٧- على المدقق الخارجي ان يتمتع بقدرة على الحصول على المعلومات المطلوبه في اي وقت وبسهولة.
					٢٨- هل تعتقد ان المظهر الخارجي للمدقق الخارجي وشخصيته تؤثر على اداء عمله.

### خصائص الجودة في الارقام المحاسبية

ت	اتفق	اتفق نوعا ما	اتفق بشدة	لا اتفق بشدة	لا اتفق
١					تتصف الجودة في الارقام المحاسبية بانها دقيقة وموثوقة وتعكس القيمة الحقيقية لبند الحسابات الظاهرة في القوائم المالية .
٢					تتميز جودة الارقام المحاسبية بانها خالية من الاخطاء والتلاعبات والتزوير وأي تضليل يؤثر على مصداقيتها وواقعيها .
٣					تتمثل الجودة في الارقام المحاسبية بانها موضوعية وعادلة وخالية من التقديرات والاحكام والاجتهادات الشخصية ويمكن الاعتماد عليها بثقة كبيرة .
٤					تعرف الجودة في الارقام المحاسبية بان احتسابها وقياسها تم طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومعايير المحاسبة الدولية ومتفقة مع القوانين والانظمة النافذة .