

تأثير مؤهلات المدقق الخارجي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية/ دراسة
استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق

L. Murshid Sami Mohammed	م. مرشد سامي محمد
Administration & Economic College/ Tikrit University	كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة تكريت

المستخلص

يهدف البحث الحالي إلى التعرف على مؤهلات المدقق الخارجي وأثرها في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية بما يضمن تحقيق الشفافية والمصداقية لها. وتم وضع فرضيات البحث تحقيقاً لمقاصدها وتوجهاتها، ووزعت (30) استمارة استبانة على مجموعة من مراقبي الحسابات في العراق استرجعت بالكامل، وجرى اختبار فرضيات البحث باستخدام تحليل الارتباط والانحدار لتشخيص علاقات الارتباط والأثر بين المتغيرات المبحوثة، وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: أظهرت نتائج البحث وجود تأثير معنوي لمؤهلات المدقق الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وهذه النتيجة تتطابق مع نتيجة علاقات الارتباط بهذا الشأن، فضلاً عن تقديم مجموعة من المقترحات أهمها: يجب تبني مؤهلات المدقق الخارجي بالشكل الذي يحقق تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

The effect of the external auditor qualifications on improvement the
qualitative characteristics of accounting information: A survey study on
sample of external auditors of Iraq

Abstract

The present study aims to identify the external auditor qualifications and its roles on improving the accounting information's credibility to insure achieving the transparency and the credibility. The proposed study hypotheses were set to examine the probability of achieving the study objectives. 30 forms of the survey based questionnaire were distributed among external auditors of Iraq, all the forms were fully returned and accepted for the analysis. Regression and correlation analysis were used to test the proposed hypothesis and also to find out the degree and the power of the causality relationship among the study

variables. The study found out there is a significant impact of the external auditor qualifications on improving the creditability of the accounting information; this finding is supported by the outcome of the co-relation relationship. Based on this finding, the researcher has recommended that the external auditor qualification must be built in which to improve the accounting information's credibility.

المقدمة : تعد كثرة المهام في بيئة الاعمال ونشوء الطلب الفعال على الخدمات المهنية لمراقب الحسابات من العوامل الضاغطة على المنظمات لكي تتوسع في الخدمات المهنية لمراقب الحسابات التي تقدمها إلى الزبائن ، إذ أن تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين والتهديدات الخارجية للمنظمات والمتغيرات في بيئتها الداخلية، أوجدت الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوقة، فتم اللجوء إلى مراقب الحسابات لتلبيتها بوصفه الأقرب إلى المنظمة والأكثر دراية بتفاصيل نشاطها، وبما أنه يرفع شعار رضا الزبون، سارع لتلبية مجموعة متنوعة من الخدمات، التي وجد فيها تنوعاً لمصادر دخله طالما لا تتعارض مع ترخيص مزاوله المهنة أو مع التشريعات النافذة. لقد صاحب انتشار ظاهرة التوسع في الخدمات اهتمام من المنظمات المهنية العالمية التي ترعى شؤون المهنة، فتم إصدار العديد من المعايير والإرشادات التي تنظم تقديم هذه الخدمات، داعية مراقب الحسابات إلى الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي المتعارف عليه في مهنة مراقبة الحسابات، وبناء على ما تقدم تم تقسيم البحث وفقاً للمحاور الآتية :

المحور الاول : منهجية البحث واجراءاتها

المحور الثاني : الإطار النظري للبحث

المحور الثالث : الجانب الميداني

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول : منهجية البحث وإجراءاتها

يتناول هذا المحور عرضاً للإطار العام للبحث وبيان إجراءاته المتبعة في التنفيذ ويتم ذلك من خلال الآتي :

أولاً : مشكلة البحث : تتجسد مشكلة البحث ومن خلال ملاحظة الباحث في عدم فاعلية التقارير المالية الأمر الذي دفعه إلى محاولة التعرف على حجم المشكلة من خلال دراسة بعض الأبعاد المهنية المتعلقة بمؤهلات المدقق الخارجي، وتأسيساً على ما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال إثارة التساولين الآتيين :

- هل يوجد أثر لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في.
- هل يوجد أثر لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وموضوعيته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

ثانياً : أهمية البحث : يمكن تاشير أهمية البحث على وفق ما يأتي :

تنبثق أهميته من خلال التركيز على زيادة فاعلية وتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية وإلقاء الضوء على مهنة التدقيق إذ أنها تمكن من معرفة نقاط الضعف .

ثالثاً : أهداف البحث : يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على أثر مؤهلات المدقق الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.
2. تقديم مجموعة من المقترحات من خلال نتائج البحث الميدان وتوصيات تحقق الهدف والغرض من اجراء هذا البحث.

رابعاً : فرضيات البحث : لغرض تحقيق أهداف البحث المشار إليه آنفاً فإن البحث يحاول إثبات الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى : توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين مؤهلات المدقق الخارجي و تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية .

الفرضية الثانية : يوجد تأثير معنوي موجب لمؤهلات المدقق الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية .

خامساً : منهج البحث

1. المنهج الوصفي من خلال الأدبيات ذات الصلة بموضوعه من رسائل واطاريح جامعية ودوريات وكتب ومقالات التي ساهمت في بناء الإطار النظري للبحث .

2. المنهج التحليلي باستخدام استمارة الاستبانة بوصفها الأداة للحصول على المعلومات، وحدد أسلوب (ليكرت الثلاثي) لقياس استجابة المبحوثين، وقد روعي في تصميم الاستمارة اختبار ابعاد البحث ومتغيراته، وقد تضمنت الاستمارة جزأين: اشتمل الأول على المعلومات الشخصية للمبحوثين من حيث (عدد سنوات الخدمة والتحصيل الدراسي)، في حين اشتمل الثاني منها على الفقرات الخاصة بابعاد البحث وقد تضمنت (20) فقرة خاصة بمؤهلات المدقق الخارجي، و(10) خاصة بتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، واجري اختبار ثبات الاستبانة عن طريق اختبار (كرونباخ ألفا) إذ بلغت ألفا (0.858) وهي نسبة مقبولة جداً وأكبر من أقل قيمة لمعامل كرونباخ والبالغ (0.60)، إذ كلما ارتفعت قيمة هذا المعامل دل ذلك على ثبات اكبر لأداة القياس .

سادسا: حدود البحث

1- الحدود الزمانية : تمتد للفترة من 2015/11/10 لغاية 2016/5/10.

سابعا: أدوات التحليل الإحصائي : من اجل التوصل إلى مؤشرات دقيقة فقد تم الاعتماد على برنامج (SPSS Ver 19) لإجراء التحليل الإحصائي المطلوب وتتمثل هذه الأدوات بما يأتي :

1. معامل الارتباط بيرسون : ويستخدم لتحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرات وقوتها التفسيرية.
2. معامل الانحدار البسيط : لتحديد معنوية تأثير المتغيرات التفسيرية في المتغير المستجيب.

المحور الثاني : الإطار النظري للبحث

اولا: مؤهلات المدقق الخارجي

1. **مفهوم التدقيق:** لقد تطور التدقيق مع تطور مهنة المحاسبة وكبر حجم الشركات و العمل المالي والمحاسبي، والحاجة إلى أشخاص يقومون بعملية متابعة وتدقيق للعمل المحاسبي¹، وعرف عثمان التدقيق بمعناه البسيط لا يعدو أن يكون عمل يقوم به الافراد للتأكد من صحة أداء عمل افراد آخرين، وعليه لا بد أن يؤدي بشكل يراعي اسساً معينة ويتم التدقيق في ضوء تلك الأسس (عثمان، 1999، 11). أما محمود فيعرف التدقيق على أنه عملية تجميع وتقييم أدلة الاثبات حول المعلومات من اجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات للمعايير والاسس المتبعة، والابلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني ومحاييد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفوء ومؤهل ومحاييد (محمود، 2011، 21). أما تعريف سواد فيشير إلى أن المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفوء خارجي ومستقل بهدف الادلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية واساس الميزانية وجدول حساب النتائج (سواد، 2009، 17). في حين إن القاضي من جانبه عرف التدقيق بأنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصاً انتقادياً منظماً للخروج برأي فني محايد عن مدى

¹ ينظر (القباني، 24-31، 2011) و (توماس، 52-53، 1997).

دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعمال المشروع من ربح وخسارة عن تلك الفترة، إذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير (القاضي، 2008:103). هذا وللتدقيق أثر مهم في خدمة المجتمع ككل، ويتوقف نجاح هذا العمل على ما يملكه فريق التدقيق من صفات تساعد في تحقيق الأهداف النهائية من عملية التدقيق بكل كفاءة وفاعلية (النوايسة، 2008، 37).

2. المدقق : هو الشخص المخول بتدقيق كافة العمليات المالية أو البيانات المالية والتحقق من مدى صحتها وسلامتها بصورة دورية، ويجب أن يكون مدرباً على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة وشخصية (Arens, et-al. 2005:15).

3. المواصفات الشخصية والقانونية للمدقق: إن استقلالية المدقق تتطلب قيامه بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو باعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، وكذلك أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحيداً في أحكامه وعليه أن يكون مراعيًا لمصالح جميع الأطراف التي سيتعلق بها عمله ونظراً لأهمية وحجم المسؤولية الكبير الملقى على عاتق المدقق الخارجي فإنه يجب أن يتمتع بصفات معينة تساعد في أداء المهمة الموكلة به، وتحد من دخول أي شخص لهذا المجال، ومما لا شك فيه أن المراجع يجب أن يتميز بمجموعة من الصفات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على خير وجه وتجعل عمله محل رضى من عملائه وأراءه موضع ثقتهم، ولقد تصدت المنظمات المهنية لهذا الموضوع حيث أصدرت قواعد للسلوك المهني يجب على المراجعين الالتزام بها في علاقاتهم مع عملائهم وزملاء المهنة والمجتمع بشكل عام في تنفيذهم لواجباتهم، وفيما يلي بعض الصفات الجوهرية التي يجب أن يتحلى بها المراجع يجب على المراجع: (اشتوي: 1991: 34).

- أ- أن يكون ملماً بالاصول العلمية والعملية لعلم التدقيق وامساك السجلات.
- ب- لا يصح أن يدعى المراجع العلم بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي المنشأة صغار الشأن، بل يجب أن يكون مفهوماً لديه أن استفساراته لازمة لأداء مهمته وأن هذه الاستفسارات لا تنتقص من قدره، فإن أعلم الناس من يجمع علم الناس إلى علمه.
- ت- يجب أن يكون المراجع دبلوماسياً في تعامله مع موظفي المنشأة وألا يقيم علاقات شخصية معهم تجعله مجاملاً لهم، وإنما يجب أن يعمل على خلق جو من الود المشوب بالاحترام بينه وبينهم وأن يتعاون معهم في سبيل المنفعة العامة للمنشأة التي يراجع حساباتها.
- ث- يجب أن يكون المراجع صبوراً ذا جلد ومثابرة لا يجعل الملل سلطان عليه حتى لا تصبح عملية المراجعة عملية آلية.
- ج- يجب أن يكون المراجع أميناً على أسرار المنشأة بحيث لا يذيع ما علمه من أسرار بحكم قيامه بمراجعة حساباتها، وكذلك يجب أن يؤدي واجباته بأمانة فلا يقبل القيام بأية مهمة لا يكون لديه الاستعداد الكافي لها من حيث إمكانياته هو ومساعديه.
- ح- يجب أن يتصف المراجع بالواقعية أي أن يكون عملياً بقدر الظروف والملابسات المحيطة بالمنشأة ولا يجرى وراء النظريات لمجرد الرغبة في تنفيذها حرفياً بالكامل.
- خ- يجب أن يكون المراجع متمكناً من لغته قادراً على التحدث جيداً والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد لا غموض فيه ولا التواء.

د- يجب على المراجع أن يحافظ على كرامته الشخصية فمثلاً عليه ألا يدفع عمولة أو سمسة لأحد أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر من أعمال المراجعة، وكذلك يجب أن يحافظ على كرامة المهنة فلا يعلن عن نفسه بطريقة غير لائقة أو يقوم بعمل لا يتناسب معها.

ذ- ان يكون ملماً بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري وقانون الشركات والتشريع الضريبي (Eichenseher and shields, 2003, 23).

4. **المؤهلات العلمية والعملية للمدقق الخارجي** : تعد المؤهلات العلمية والعملية من أهم المعايير الواجب توفرها في المدقق الخارجي، وتتبع أهميتها من وجود اطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق في القوائم المالية مما يتطلب ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف، فالكفاءة وحياد القائمين بعملية المراجعة لن تتحقق إلا من خلال توفر شروط التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وتتفق معظم الادبيات والتعليمات الصادرة من الهيئات المهنية المعنية بالمحاسبة والتدقيق على أن الحد الأدنى للمؤهلات العلمية هي كآلاتي : (كاظم: 2013: 173).

أ- أن يكون حاملاً لشهادة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها، أو أي شهادة أخرى قريبة من هذا التخصص شريطة أن يكون هناك حد أدنى للساعات المحاسبية التي درسها في الجامعة.

ب- قد يشترط أحياناً أن يكون حاملاً لشهادات مهنية بالإضافة إلى شهادة البكالوريوس في التخصص، هذه الشهادات تؤهله للعمل في مجالات معينة بذاتها.

اما **المؤهلات العملية فيمكن عدّ الحد الأدنى لها الآتي**: (George D. Anderson. 2006, 96-102).

أ- أن تكون لديه الخبرة الكافية في مجالي المحاسبة والتدقيق، ويحدد أحياناً الحد الأدنى للخبرة بخمس سنوات، فيما تكون في أحيان أخرى عشرة سنوات، وهنا تختلف من دولة لأخرى أو من تخصص لآخر.

ب- أن يكون سمه مقيداً في الجمعية أو الهيئة المعنية بمنح التصريح بالعمل في مجال المحاسبة والتدقيق، وهي نفسها تقوم بمراقبة عمل مكتب التدقيق.

ت- أن يلتحق في الدورات التدريبية التطويرية بين الحين والآخر، وأن تكون هذه الدورات ضمن مجال عمله أو مجال خبرته.

وقد يقصد أحياناً بالتأهيل العملي بالآتي :

أ- الواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات على النحو الذي يثبت تقديره لمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالمنشأة.

ب- تجنب أية ملاحظات أو تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية إلا إن أبرزها في تقريره المعد للنشر يبدو غير لائق بالظروف الخاصة بالمنشأة.

ت- الإلمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة التي يدقق حساباتها من خلال زيارة مواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والاستفسار من المختصين عن كافة النواحي الفنية.

ث- استمرار الاطلاع على الحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية الدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسات فعلية.

6. **اخلاقيات مهنة التدقيق**: الأخلاق هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ ، أي إن اخلاقيات التدقيق هي مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المهني وتمثل خطوط توجيهية للمدققين في اداء أعمالهم المهنية، وفي مجال التدقيق تكون الاخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الاخلاقية التي تحكم العمل المهني الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (سترالسر، 2008: 59)، لقد حدد المجمع الامريكي

للمحاسبين القانونيين (AICPA) أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق 1983 والصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني وصدّرت تقريرها عام 1986 متضمناً الدستور الأخلاقي للمهنة ، وتتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق عدة معايير ومن أهمها (George Anderson. 2006, 96-102)

أ- **الامانة والنزاهة** : ويتطلب هذا المبدأ أن يكون الفرد صادقاً صريحاً مباشراً نزيهاً، لا يسرق، ولا يغش، ولا يكذب، ولا يخدع، ولا يراوغ، فأى إنسان يتم امتداحه يوصف بالأمين، وترتبط الامانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية. (الساعد، 2006: 4) . ويجب أن يتوفر في الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة ، وان يقوموا بأداء المسؤوليات بكل موضوعية. حيث يتم التأكد من استقلالية وموضوعية المدقق من خلال إجابة المدقق أو أي عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستبيان سنوياً. وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل التدقيق. (الذنيبات، 2006 ، 86)

ب- **الموضوعية والاستقلال**: يقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاليته من وجهة نظر الغير، وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته لدى ابداء الرأي حول البيانات المالية والتحرر من اية مؤثرات غير مهنية في اداء المدقق لعمله (اتحاد المحاسبين الدوليين، 2006)

ت- **العناية الواجبة**: وترتبط بتحسين العمل واتقانه وادائه على الوجه الاكمل.

ث- **قواعد السلوك**: وتمثل الارشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الاخلاقية العامه وهي:

- عدم تشويه او تحريف الحقائق او التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.
- بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والاشراف والحصول على البيانات الكافية، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.
- أن يتأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
- حفظ أسرار العملاء وعدم افشائها وترتبط بمعيار النزاهة والامانة.
- أن لا يسلك في تحديد اتعابه اساليب تؤثر على استقلاله مثل الاتعاب المشروطة أو المحتملة.

ثانياً: مصداقية المعلومات المحاسبية:

1. **مفهوم المعلومات المحاسبية** : زاد اهتمام الدراسات المحاسبية في خلال السنوات الأخيرة بجودة المعلومات المحاسبية بسبب التأثير المباشر لهذه المعلومات على مستخدميها، خاصة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، فالمعلومات المحاسبية عالية الجودة لها منافع متعددة، إذ تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتننبؤ بها وكفاءة تخصيص الموارد ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتخفيض تكلفة رأس المال وتحسين من كفاءة تخصيصه من خلال تقليل عدم تماثل

المعلومات بين المديرين والمستثمرين وتقليل تكاليف الوكالة (مليجي، 2015، 8). وتعد الغاية الأساسية من المحاسبة توصيل بيانات مالية ذات مصداقية تؤثر في القرارات الاقتصادية المختلفة من قبل الفئات المتعددة ذات المصالح في المنشآت الاقتصادية. ومن الفرضيات الأساسية التي تقوم عليها عملية التدقيق هي أن البيانات المالية غير المدققة تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها تشكل أساساً يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات (Brazel, et al, 2009). وكذلك فإن السؤال الذي يدور في ذهن كل من يريد أن يستخدم البيانات في عملية اتخاذ القرار، سواء كان هذا المستخدم داخلياً أو خارجياً، هو ما درجة الثقة التي يمكن أن تحققها هذه البيانات وكيف يمكن أن تحققها هذه البيانات وكيف يمكن زيادتها؟ لذلك من أجل زيادة الموثوقية ودرجة الاعتماد على هذه البيانات من قبل المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية فثمة حاجة إلى جهة ذات كفاءة واستقلالية تامة من أجل زيادة ثقتهم بالبيانات التي سيعتمدون عليها (الذنيبات: 25: 2010). وإن المعلومات المحاسبة لها لمسات واضحة الدلالة في قرارات الاستثمار، إلا أنها لم تجسد بهيكلية معينة تتلاءم مع الصورة المطلوبة لها، فالمعلومات المحاسبية تمثل أداة ادق للمقارنة والحكم وتقييم الاداء والتنبؤ، لأن هذه المعلومات قد روعيت فيها الظروف العامة المحيطة بالشركة خلال المدة والظروف الداخلية التي احاطت بعملياتها فيها. وإن الإفصاح المحاسبي يظهر كأبرز موضوع على الساحة الآن، ويتمثل بضرورة احتواء التقارير والقوائم المالية المنشورة على معلومات مستقبلية عن الانفاق الرأسمالي ومستوى استغلال الطاقة والتكاليف والإيرادات، إضافة إلى الأرباح والتدفقات النقدية والتوزيعات المخططة، وتتوقف درجة الثقة والملاءمة على مدى صحة وسلامة المعلومات المنشورة أو المعلنة في هذه التقارير والقوائم، والتي تعبر عن مدى الاتفاق أو الاقتراب بين الاداء المخطط المعلن للشركة وأدائها الفعلي، ولكي يصبح المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية قادراً على توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لترشيد القرارات.

1. **اهمية المعلومات المحاسبية:** تكمن اهمية المعلومات المحاسبية من خلال المحتوى الإعلامي على ما يلي (كحاله، 2012، 11):

- أ- توفير المعلومات المحاسبية التي تبين التوقعات المستقبلية لأرباح الشركة وتساعد على تقييم أدائها خلال المدة المعدة عنها التقارير والقوائم المالية، وبما يساعد متخذي القرارات الاستثمارية على إجراء التعديلات اللازمة على توقعاتهم، وتقدير درجة المخاطرة وعدم التأكد.
 - ب- توفير المعلومات المحاسبية التي تبين حجم وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إذ يعد صافي هذه التدفقات مؤشراً على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الخارجية وعلى تمويل احتياجاتها التشغيلية مما يؤدي إلى تحقق الأرباح.
- وبالرغم من أهمية تقرير المدقق في طمأننة مستخدمي البيانات المالية إلا أن السؤال الذي ما زال يطرح حتى الآن هو مدى مصداقية وموضوعية رأي المدقق حول التقارير المالية التي قام بتدقيقها (الزبدية، 2012، 467).

أما مصداقية المعلومات المحاسبية فهي القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ويتحقق ذلك بتوافر (صدق التمثيل، وقابلية التحقق والحيادية) وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الاخطاء والتحيز (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية 2011: 48).

أما امكانية التحقق (verifiability) فهي توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي إذ إن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي قد أصبح عنصراً مهماً في المحاسبة وجزءاً تابعاً ضرورياً للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاسبة. أما الحيادية (neutrality) فهي أن تكون المعلومات محايدة عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو سلوك معين، وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو

انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين (الفداغ، 2002 : 54). وتتمثل مصداقية المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى مصداقيتها بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، وكذلك تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية (الشيرازي 2000 ص49). وتعد القوائم المالية مصدر أساسي للحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات وعليه فإن التركيز على أهمية القوائم المالية يؤدي إلى مساعدة المستفيدين الخارجيين ، (مساهمين، مستثمرين) ولكي يتحقق هذا لابد أن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها، وقد حاولت جهات عديدة توضيح هذه الخصائص وتحديدتها من خلال إصدار المفهوم المحاسبي "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" (لطفى، 2005: 86).

2. خصائص المعلومات المحاسبية:

تعرف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها عبارة عن الصفات الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية، حتى تصبح مفيدة لمتخذي القرار أو تصبح معلومات محاسبية ذات جودة ، ومن أهم هذه الخصائص:

أ- الخصائص الأساسية :

- **الملائمة:** وهي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين (الذين يمتلكون جزء من حقوق الملكية في الشركة) في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغييرها.

وتعد الملائمة من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي (القشي والعبادي، 2009 : 15). ولأجل تحقيق صفة الملائمة يجب أن تتوفر الصفات النوعية الفرعية الآتية:

- **القدرة على التنبؤ:** (Prediction value) إن التنبؤ بالمعلومات تعني اعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع فإنها تكون أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.

- **التغذية المرتدة:** (القدرة على إعادة التقييم) (Feedback value) وهي من مكونات النظام المحاسبي وتساهم في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، أي يؤدي إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، كلما زادت من ملائمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص.

- **الموثوقية :** وهي امانة المعلومات والقدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

- ✓ الصدق في التمثيل: أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والواقع.
- ✓ قابلية المراجعة والتحقق: أي إمكانية توصل شخصين مستقلين للنتائج نفسها باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي والافصاح.

ب. الخصائص الثانوية :

- **القابلية للمقارنة :** يجب أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة حتى يستطيع مستخدميها الاستفادة منها ويتخذون قرارات سليمة في ضوء ما يقدمون به من مقارنات بين المعلومات التي يحصلون عليها .
 - **ثبات القياس :** أي يتم قياس عناصر القوائم المالية والتقارير المنتجة ضمن المبادئ نفسها والمعايير المحاسبية من فترة لأخرى .
- ولكن في الواقع العملي نجد أن هناك صعوبة في تحقيق كافة خصائص المعلومات السابق الإشارة إليها، إذ إن توفير بعضها قد يمنع إمكانية توفير الآخر بصورة كافية (عطية ، 2000 : 46) وتجدر الإشارة إلى أن خاصيتي قابلية المقارنة والثبات تعكسان مفهومين يرتبطان بالعلاقة بين نوعين أو أكثر من الأرقام أو المعلومات ولكن خاصيتي الملاءمة والمصادقية تمثلان خاصية الأرقام نفسها (الكعبي ، 2003 : 59)
3. **قياس جودة المعلومات المحاسبية:** يمكن قياس جودة المعلومات على وفق المعايير التالية (الفصل و نور ، 2002 : 305 - 306)

- أ- **الدقة بوصفها مقياساً لجودة المعلومات :** يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها، وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية .
- ب- **المنفعة بوصفها مقياساً لجودة المعلومات :** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية :
 - المنفعة الشكلية : أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار .
 - المنفعة الزمنية : توفر المعلومة لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه .
 - المنفعة المكانية : أي الحصول عليها بسهولة .
 - المنفعة التقييمية والتصحيحية: قدرة المعلومات على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات .
- ت- **الفاعلية بوصفها مقياساً لجودة المعلومات :** تعد الفاعلية على مدى أو درجة تحقيق المنشأة لأهدافها وبالنسبة للمعلومات فإن الفاعلية هي مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة .
- ث- **التنبؤ بوصفها مقياساً لجودة المعلومات :** يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات إنما تمثل في قدرتها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد .
- هـ. **الكفاءة بوصفها مقياساً لجودة المعلومات:** يقصد بالكفاءة هي حسن استخدام الموارد أي تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات، ويمكن القول أن نجاح عمل أي منشأة أعمال يكون مرتبط بنجاح عمل النظام المحاسبي ودقة سير العمليات فيه من خلال توفيره معلومات محاسبية ذات جودة عالية تفي باحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات إذ إن هذه المعلومات لها تأثير كبير على كافة القرارات وموجهة لهذه القرارات ومن جهة أخرى فإن النظام المحاسبي يعد القلب النابض لعمل المنشأة؛ وذلك لتشعب اتصالاته مع النظم والإدارات في المنشأة والذي يعمل مستلماً للبيانات من كافة أنحاء المنشأة ليتم مواكبة هذه البيانات المحاسبية فيه، وإنتاج المعلومات المحاسبية المطلوبة لسير العمليات في المنشأة وتلبية احتياجات المستخدمين، وسبب آخر يعظم من أهمية المعلومات المحاسبية هو أن النظام المحاسبي الذي ينتجها هو النظام الوحيد من بين النظم المتفرعة الأخرى من نظام المعلومات

الإداري الذي يكون له اتصالات وتبادل بيانات مع كافة النظم الفرعية الأخرى (الكسب، 2004، 56).

المحور الثالث: الجانب الميداني

1. اختبار علاقات الارتباط بين مؤهلات المدقق الخارجي وتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية: يشير الجدول (1) إلى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين متغيرات البحث، إذ بلغ معامل الارتباط (0.56^*) عند مستوى معنوية (0.05) وهو دليل على وجود العلاقة بين المتغيرين إذ تشير هذه النتيجة إلى أنه كلما ازدادت المنظمة قيد البحث من اهتمامها بمؤهلات المدقق الخارجي من خلال توفير كل متطلباتها من (المؤهل العلمي، وادخالهم في الدورات الداخلية والخارجية، وتراكم الخبرة، وتوفير الحيادية، وتحقيق الامانة والاستقامة) أدى ذلك إلى تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال (تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة وتقليل ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات)، وتتفق هذه النتيجة مع ما تضمنه الجانب النظري للبحث من علاقة مؤهلات المدقق الخارجي وتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، واعتماداً على ما تقدم من نتائج علاقات الارتباط بين مؤهلات المدقق الخارجي وتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية يمكن قبول فرضية البحث الاولى التي تنص على (توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين مؤهلات المدقق الخارجي و تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في المنظمة قيد البحث).

الجدول (1) نتائج علاقات الارتباط

المتغير المستجيب	المتغير التفسيري
مؤهلات المدقق الخارجي	تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية
	0,56*

$$P \leq 0.05$$

$$N = 30$$

2. تأثير مؤهلات المدقق الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية:

تشير نتائج التحليل إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمؤهلات المدقق الخارجي التي تمثل المتغير المستجيب في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثل المتغير التفسيري، وكذلك يوضحه الجدول (2).

الجدول (2) تحليل التباين

F الجدولية	F المحسوبة	R^2	مؤهلات المدقق الخارجي		المتغير التفسيري المتغير المستجيب تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية
			B_1	B_0	
4.08	10,570	0.32	0.920	0.561	

$$P^* < 0.05$$

$$N = 30$$

$$D.F = (1, 28)$$

يوضح الجدول (2) الخاص بتحليل الانحدار وجود تأثير معنوي لمؤهلات المدقق الخارجي بوصفها متغيرات تفسيرية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية بعدّها متغيرات مستجيبة، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (10,570) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.08) عند درجتي حرية (1,28) وبمستوى معنوية (0.05). وبلغ معامل التحديد (R^2) (0.32) وهذا يعني

إن (32%) من الاختلافات المفسرة في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية تعود إلى تأثير مؤهلات المدقق الخارجي بينما يعود الباقي إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلية في نموذج الانحدار أصلاً. ومن متابعة معامل (B_1) يتبين أن زيادة الاهتمام بمؤهلات المدقق الخارجي بوحدة واحدة يؤدي إلى حدوث تغيير مقداره (0.920) في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وأما معامل (B_0) فهي تعني أن المنظمة المبحوثة تحقق تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية بغض النظر عن مؤهلات المدقق الخارجي، ومن متابعة اختبار (T) المحسوبة البالغة ($3,250^*$) نجد أنها قيمة معنوية وأكبر من قيمتها الجدولية (0,253) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (1,28)، وبذلك تقبل الفرضية الثانية (يوجد تأثير معنوي موجب لمؤهلات المدقق الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية).

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات:

- 1- خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات الميدانية نعرضها تباعاً على وفق الآتي:
- 1- توجد علاقة ارتباط بين مؤهلات المدقق الخارجي و تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.
- 2- يوجد تأثير معنوي لمؤهلات المدقق الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وهذه النتيجة تتطابق مع نتيجة علاقات الارتباط بهذا الشأن.
- 3- إن انخفاض قيمة R^2 قد يعود لعوامل أخرى تؤثر في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ثانياً: التوصيات:

- في ضوء الاستنتاجات نشير إلى أهم التوصيات التي تعزز الإطار البحثي وعلى النحو الآتي:
- 1- ضرورة تبني مؤهلات المدقق الخارجي بالشكل الذي تحقق تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.
- 2- ضرورة تكثيف الدورات الداخلية والخارجية للمدققين لما لها التأثير الفاعل على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.
- 3- ضرورة تكثيف الدراسات الخاصة بمؤهلات المدقق الخارجي من حيث ترسيخ الامانة والمصداقية واشاعة الشفافية والافصاح بالشكل الذي يحقق التحسين والمصداقية في المعلومات المحاسبية في بيئة الميدان خدمة لأهدافها.

المصادر

أولاً: الدوريات:

- 1- الذنيبات، علي، والعبادي، ايناس، ونوفل، منير، دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 700، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد (4)، عدد (3)، 2008.
- 2- الزبدية، رامي محمد، والذنيبات، علي، أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الأنتماني في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد (8)، عدد (3)، 2012.
- 3- كاظم، هيفاء مالك، تحليل العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة التاسعة، عدد 29، 2013.
- 4- النوايسة، محمد إبراهيم، الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الحادي عشر، عدد (1)، 2008.

ثانياً: الكتب :

- 1- اشتبوي، ادريس عبد السلام، المراجعة: معايير وإجراءات، جماهيرية للنشر والتوزيع والاعلان، بنغازي، 1991.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2006). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأيد وقواعد أخلاقيات المهنة. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- 3- توماس، وليم، و هنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة حجاج، احمد حامد، و سعيد، كمال الدين، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1997.
- 4- الذنيبات، علي ، 2002، " بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها "، مجلة دراسات، العلوم الادارية ، العدد (1) المجلد (30).
- 5- رشاد الساعد، (2006)، "أخلاقيات العمل : المرجعية، المفهوم والتطبيق"، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة.
- 6- سترالسر، ستيفن، (2008) ماجستير ادارة الاعمال في يوم واحد، مكتبة جرير، الطبعة السادسة.
- 7- الشيرازي، عباس مهدي، (2000) نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى ، دار ذات السلاسل: الكويت.
- 8- سواد، زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009.
- 9- عثمان، عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 1999.
- 10- عطية، هاشم احمد ، 2000، (مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية)، الدار الجامعية ، الاسكندرية .
- 11- الفداغ، فداغ (2002)، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان: الاردن.
- 12- الفضل ، مؤيد محمد و نور ، عبد الناصر إبراهيم ، 2002 ، (المحاسبة الإدارية) ، ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان .
- 13- القاضي، حسين (2008)، التدقيق الداخلي، الطبعة الاولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- 14- القباني، ثناء علي، والسواح، نادر شعبان، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
- 15- الكعبي، جبار محمد علي ، 2003 ، (النظرية المحاسبية) ، ط1 ، مكتب الكرار للطباعة ، بغداد .
- 16- محمود واخرون، رافت سلامه، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- 17- المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية (2011)، ترجمة مجموعة طلال ابو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان: الاردن.

ثالثاً: الرسائل والاطاريح الجامعية:

- 1- الكسب، علي إبراهيم حسين فارس، 2004، " المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل ، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.

رابعاً: المصادر الاجنبية

- 1- Brazel, J. F., K. L. Jones, and M. F. Ziimbelman, Using nonfinancial measures to assess fraud risk, Journal of Accounting Research 47 (5): 1135-66, 2009
- 2- Eichenseher, J. W. and Shields, D., (2003). The correlates of CPA firm for Puplicy. Held corporations, Journal of practice And Theory spring, vol. 8, no 3, p: 23-37.
- 3- George D. Anderson and Robertc. (2006). Ellyson "Restructuring professional standards: The Anderson report- Journal Accountancy- septemer, vo. 23 No. 1, p 96-102