

علاقة جودة تدقيق القوائم المالية بإدارة الأرباح

الدكتورة فداء عدنان
الكلية التقنية الإدارية - بغداد

المستخلص:

ان لجودة التدقيق أهمية كبيرة في تعزيز الثقة في القوائم المالية وبالتالي مستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة وذلك للحد من ادارة الارباح واثرها بالقوائم المالية . وجاءت مشكلة البحث هل لجودة التدقيق دور في اكتشاف ادارة الارباح وكانت نتيجة الدراسة ان هناك علاقة معنوية بين جودة التدقيق والحد من ادارة الارباح وتأثيرها على مستخدمي القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق ، ادارة الارباح

Abstract:

The quality audit presses importance in enhancing confidence in financial statements and thus its users to make appropriate decisions in reducing the earnings that impact the financial statements

The research problem that arises is whether quality Auditing possess any role in discovering Management Earning ? The conclusion resulted a significant relationship between quality Auditing and the reduction of Earnings and its effect on financial statement users.

المبحث الاول: منهجية البحث**اولاً- مشكلة البحث:**

القوائم المالية هي الوسيلة التي تقدم المعلومات المحاسبية لمستخدميها سواء كان داخلي او خارجي لغرض اتخاذ القرار وتتمثل مشكلة البحث هل يظهر تأثير ادارة الارباح في القوائم المالية وبالتالي على قرارات مستخدمي هذه القوائم وهل ان عملية تدقيق القوائم المالية وابداء الرأي من قبل المدقق الخارجي يظهر تم استعمال ادارة الارباح من قبل الشركة اذ لاتكون ظاهرة للعيان , لذلك يكون التساؤل هل لجودة التدقيق علاقة بادارة الارباح .

ثانياً-هدف البحث:

التركيز على دور جودة التدقيق في ادارة الارباح التي تتبعها الشركات لغرض تحسين صورة الارباح في قوائمها المالية. وأظهر القوائم المالية بشكل غير مفضل لمستخدمي القوائم المالية وبيان تأثير ادارة الارباح واتخاذ قرارات ملائمة من قبل المستفيدين .

ثالثاً-أهمية البحث:

ان الالتزام بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً في نطاق العمل المحاسبي يجعل ثقة الجهات المستفيدة في القوائم المالية ، لكن ادارة الارباح تمثل التلاعب بالارباح لذلك تنصب اهمية البحث بالتعرف على ماهية ادارة الارباح وكيفية تأثيرها في القوائم المالية وعلى قرارات مستخدمي القوائم المالية ومادور جودة التدقيق للحد من هذه الظاهرة.

رابعاً-فرضية البحث:

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

خامساً-مجتمع البحث وعينه

يتمثل مجتمع البحث بالجهات المهتمة بالتدقيق المحاسبي من حيث التطبيق وإصدار المعايير والتعليمات الخاصة بالية عمل التدقيق ، وتتمثل بديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق والاساتذة الاكاديمين المختصين بالتدقيق والمحاسبة.

سادساً- تحديد الاتجاه لدى عينة البحث

وفقاً لتدرج المقياس المستخدم في استبانة البحث (مقياس ليكرت الخماسي)، فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت اليها الدراسة اعتمدت كمعيار لتحديد مستوى الاتفاق وشده ، ولكل مجال من المجالات الخمسة الرئيسة ، إذ قسم المعيار (1-5) على خمسة حدود متساوية وكما موضح في الجدول التالي:

سلم درجات مقياس الاتجاه لاجابات العينة

الاتجاه	حدود المتوسط الحسابي
لا اتفق تماماً	1.79
لا اتفق	2.59-1.8
الى حد ما	3.39-2.60
اتفق	4.19-3.40
اتفق بشدة	5-4.20

سابعاً-عينة البحث

اذ تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من المدققين الخارجيين وعدد من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي والاساتذة الاكاديمين المختصين وكانت مفردات المجتمع وفق ما جاء بالاستبيان وكالاتي:-

1. توزيع المجتمع وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 40 سنة	10	0.25
40 الى اقل من 50 سنة	25	0.62
50 سنة فاكثر	5	0.13
المجموع	40	100

2. توزيع المجتمع وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	12	0.30
دبلوم عالي	5	0.13
ماجستير	10	0.25
دكتوراه	13	0.32
المجموع	40	100

3. توزيع المجتمع وفق العنوان الوظيفي

العنوان الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
رئيس هيئة	2	0.05
معاون رئيس هيئة	4	0.10
رقيب	6	0.15
محاسب قانوني	10	0.25
استاذ جامعي	18	0.45
المجموع	40	100

4. توزيع المجتمع وفق سنوات الخدمة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	6	0.15
5 سنوات الى 10 سنوات	8	0.20
10 سنوات الى 15 سنوات	12	0.30
15 سنة فاكثر	14	0.35
المجموع	40	100

المبحث الثاني: جودة التدقيق

أولاً- مفهوم جودة التدقيق:

ان مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم الحديثة ، لذلك لابد من التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم أو الاتجاهات المعاصرة في التدقيق ، والتي يجب ان تحظى باهتمام الهيئات العلمية والمهنية التي تهتم بالتدقيق . مفهوم جودة التدقيق من اوائل من قدموا مفهوماً لجودة التدقيق بانها قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء والمخالفات الجوهرية هو (De Angleo) اذ ذكرها على انها مقدرة المدقق على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للزبون والتقرير عن ذلك (1) . وعرفت على انها الاداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق وفقاً للمعايير التدقيقية المتعارف عليها مع الافصاح عن الاخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.(2) . كما عرفت على انها قيام المدقق باكتشاف الاخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للزبون والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصوره.(3) . كما عرفت بانها الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكاتب التدقيق المقبولة او اية شروط قانونية او تعاقدية او اية معايير مهنية تضعها تلك المكاتب بنفسها.(4) . وكذلك عرفت بانها الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة الزبائن(5) . كما

تتمثل بالخصائص التي يتميز بهل الرأي المهني لمراقب الحسابات بما يؤدي الى اشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق .(6).

كما عرف بأنه الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي يتم اكتشافها والتقرير عنها من قبل المدققين. من خلال ما تقدم عن مفهوم جودة التدقيق تكون وفق علاقتها باكتشاف الاخطاء في القوائم المالية .يتضح من هذه التعاريف بان الجودة تعتمد على شرطين اساسيين هما:

1. اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للزبون.
2. تسجيل ماتوصل اليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق اي كلما زاد احتمال اكتشاف الاخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة التدقيق.(7).

ثانياً- أهمية جودة التدقيق:

1. ان جودة التدقيق تمكن الاطراف المستفيدة من التدقيق في اتخاذ القرارات السليمة.
2. تحسين اوراق العمل ،التي تنقل واقع العمل التدقيقي وتساعد على العمل بروح الفريق.
3. الحرص على تعيين مدققين اكثر قدرة وكفاءة.
4. تعمل على زيادة ثقة الجمهور وتحسين نظرة المجتمع لمهنة التدقيق .
5. التقليل من الاخطاء العملية.
6. تشكل قاعدة متينة لتدقيق اعمال شركات اخرى في حالة العمل بتدقيق النظير .
7. مساعدة مكاتب التدقيق على تجنب العقوبات المهنية والقانونية ،جاء اي مخالفة او تقصير في اعمال التدقيق (8).

ثالثاً-متطلبات جودة التدقيق:

- يجب توافر الشروط الاتية في مكاتب التدقيق لتحقيق جودة التدقيق: (9).
1. الالتزام بمعايير رقابة الجودة.
 2. اجراء الفحص النظير الالزامي : اذ يجب ان يجري في كل مكتب تدقيق فحصاً دورياً لرقابة الجودة وممارسات التدقيق والمحاسبة بها بواسطة مكتب تدقيق اخر.
 3. التعليم المستمر.
 4. تعاقد الشركاء: يجب تعيين شريك جديد للتدقيق في كل عملية تدقيق .
 5. فحص الشريك المتزامن.
 6. الامتناع عن القيام بخدمات معينة .
 7. التقرير عند عدم الاتفاق مع الادارة.
 8. التقرير عن الخدمات الاستشارية للادارة.

رابعاً - اهداف جودة التدقيق:

هناك اهداف عديدة لجودة التدقيق يمكن ايجازها بالاتي:-

1. توفير الارشادات الخاصة بالاجراءات التي يجب ان يلتزم بها المدقق من اجل الالتزام بالمبادئ الاساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة التدقيق.
2. توفير الارشادات حول الاجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المقبولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.
3. كسب ثقة الزبائن من خلال زيادة الدقة والانتباه الى التفاصيل اثناء العمل.
4. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات ، وتحسين كفاءة وفاعلية اداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في اعادة العمل.
5. تساعد على زيادة وتحسين معنويات اعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية.
6. تساعد على ايجاد ارضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الاخرى التي لها نفس الاهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة. (10).

خامساً-مقاييس جودة التدقيق:

هناك العديد من المقاييس التي يمكن ان تحدد عملية التدقيق وهي كالاتي : (11).

1. حجم مكتب التدقيق: تقاس من خلال عدد زبائنها اذ اظهرت الابحاث من وجود علاقة ايجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق .
2. سمعة مكتب التدقيق: اذ اثبتت الابحاث على وجود علاقة ايجابية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق .
3. نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي: اذ كلما كان نظام الرقابة الداخلية جيد يكون حافز للمدققين نحو الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق وهو ماينعكس ايجاباً على جودة التدقيق.
4. مدة التدقيق: اشارت الابحاث الى وجود علاقة سلبية بين طول مدة الخدمة وجودة التدقيق وتفسير ذلك ان طول مدة التدقيق يضعف استقلالية المدقق نظراً لتوطد العلاقة بين الادارة والمدقق بما يمكن ان يسمح لها بان تمارس اساليب ادارة الارباح.
5. اهمية الزبون موضوع التدقيق: تاتي هذه الاهمية بعلاقة سلبية مع جودة التدقيق نظراً لما تمثله اتعاب الزبون من نسبة كبيرة من اجمالي ايرادات مكتب التدقيق بما يمكن ان يمثل ضغط على مهمة التدقيق .
6. اتعاب الزبون: تمثل مقياس مزدوج قد يكون ايجابي في حالة قيام المدقق ببذل جهد اكبر والتحقق من عينة اوسع بما ينتج جودة تدقيق عالية ، وقد تكون الاتعاب العالية وسيلة ضغط على المدقق.
7. المسائلة القانونية : المسائلة القانونية للمدقق قد تحقق تأثير ايجابي اذ تمثل رادع للمدقق عن الفشل في الكشف عن المخالفات الجوهرية.
8. تأهيل ومهارة المدقق: اذ تلعب دور كبير في اكتشاف الاخطاء والمخالفات. (12).

سادساً-الاطراف المهتمة بجودة التدقيق:

1. معدو القوائم المالية.
2. مستخدمو القوائم المالية.
3. المنظّمون للمهنة مثل المحاكم الدستورية والتشريعية.
4. اعضاء مكاتب التدقيق.
5. اعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق.(13).

سابعاً-معايير او ضوابط الجودة :

لقد تم اصدار معايير لجودة التدقيق دولية ومحلية اذ تم اصدار معيار التدقيق الدولي (220) (الرقابة على جودة عملية التدقيق) و تم اصدار المعيار سنة 1994 والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في التدقيق) . ويقصد بضوابط الجودة بانها مجموعة من الاجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير قناعة بان مهمة التدقيق قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها. يهدف هذا المعيار الى توفير ارشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال: (14)

1. السياسات والاجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق عند اداء عملية التدقيق.
 2. العمليات الخاصة بتفويض الاعمال للمساعدين لاداء عملية التدقيق.
- كما أصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادي تعليمات تتعلق بجودة التقارير المالية رقم(3) لسنة 2009 ويتضمن الاتي:-

1. تسري هذه التعليمات على التقارير الرقابية المعدة للاصدار والتقارير الرقابية الصادرة باختيار عينة عشوائية والتي يتم فحصها من قبل قسم المعايير المحاسبية والرقابية.
2. يقوم قسم المعايير المحاسبية والرقابية باجراء الفحص الفني والشكلي للتقارير الرقابية والبيانات المالية.
3. يقوم قسم المعايير المحاسبية والرقابية بمهام الفحص استناداً الى المعايير والقواعد المحاسبية وادلة التدقيق المحلية والدولية وللقسم الحق في طلب الملفات الجارية والدائمة.
4. يقوم قسم المعايير المحاسبية والرقابية على ان لا تتجاوز النسبة 5% من اجمالي التقارير المنجزة لكل دائرة تدقيق خلال السنة.
5. تقوم دائرة التدقيق بتزويد قسم المعايير المحاسبية والرقابية بالتقارير التي تتضمن الاخطاء المكتشفة تصدر عن طريق دائرة التدقيق المعنية.
6. يقوم قسم المعايير المحاسبية والرقابية بتقديم تقرير فصلي بنتائج الاخطاء المكتشفة في التقارير الرقابية وتعرض على مجلس الرقابة المالية.
7. يعمم المجلس التقرير الفصلي على دوائر التدقيق كافة لتلافي وقوع تلك الاخطاء مستقبلاً ولضمان رفع مستوى جودة التقارير المالية.(15).

المبحث الثالث: ادارة الارباح

أولاً- تعريف ادارة الارباح:

ان ادارة الارباح هي عبارة عن تلاعب في مقدار الارباح لتحقيق هدف محدد مسبقاً وضعته الادارة، وهو تدخل متعمد ومغرض في عملية التقارير الخارجية بقصد الحصول على مكاسب خاصة.(16) . وعرف ايضاً (17) ادارة الارباح بانها منطقة رمادية اذ توجد ظلال وعدم وضوح ويقطع المدراء المحاور الاساسية للتقارير المالية ، لكي تعكس تقارير الارباح رغبات الادارة اكثر من اداء الشركة المالي الاساسي.

من الاشكال المختلفة لادارة الارباح هو تجميل صور الدخل هو التلاعب بالارباح وذلك من اجل ربطها بالتنبؤات و كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية لتتطابق الارباح الصادرة بالتقارير مع تنبؤات الارباح. (18)

عرفت ادارة الارباح بانها اي سلوك تقوم به الادارة ويؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع الى اضرار بالشركة على المدى الطويل. (19)

كما عرف بانها استخدام المدراء للاجتهاد في اعداد التقارير المالية بغرض اما حجب القيمة الاساسية للشركة او التأثير على تخصيص الموارد . (20) .

كما عرفت بانها تحريف متعمد للارباح الامر الذي يفضي بدوره الى ارقام محاسبية تختلف بشكل اساسي عما يمكن ان يكون عليه في غياب التلاعب ، وذلك عندما يتخذ المدراء قرارات لاتخضع لاسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الارباح (21).

عرفها Kieso & others بانها التوقيت المخطط لللايرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر لتهديد الارتفاع والانخفاض في الدخل.(22). عرفها البلقاوي بانها امكانية استخدام الادارة المستحقات بهدف الحصول على بعض المكاسب الخاصة.(23) .

اما تعريف هيئة الاوراق المالية الامريكية (SEC) بانها تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.(2008) . وايضاً عرفت على انها التلاعب في اعداد الحسابات التي تدخل في نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.(24).

تعريف (Ronen & Yaari) اذ قدموا ثلاثة تعاريف لادارة الارباح هي:

1. ادارة الارباح البيضاء: وتعرف بانها الافادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للاشارة الى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.
2. ادارة الارباح الرمادية: وتعرف بانها اختيار المعالجات المحاسبية والتي هي اما بدافع الانتهازية او لاجراض الكفاءة الادارية.
3. ادارة الارباح السوداء: وتعرف بانها ممارسة واستخدام الحيل trick لتحريف او تقليل شفافية التقارير المالية.(25).

ومن خلال التعاريف المذكورة اعلاه تعني ادارة الارباح مجموعة من الاساليب والاجراءات المتخذة من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات او الانشطة الحقيقية للوحدة الاقتصادية .

ثانياً-أسباب ادارة الارباح:

1. تخفيض العبء الضريبي ، وذلك من خلال توقيت حدوث تحقق بنود الإيرادات والمصروفات على مدار عدد من الفترات المالية.
2. استقرار سياسة توزيع الارباح وهو امر مرغوب فيه لتنمية وتعظيم ثقة المستثمر في اداء الشركة وكفاءة الادارة.
3. تنمية وتقوية العلاقة بين الادارة والعاملين ، ذلك ان الزيادة الحادة في الارباح المعلنة يمكن ان تؤدي الى متطلبات باجور مرتفعة من قبل العاملين. (26).

ثالثاً-انواع ادارة الارباح :

يمكن ان تقسم ادارة الارباح الى نوعين وهما:-

1. ادارة الارباح الجيدة : وهي ادارة الارباح التشغيلية عندما تتخذ الادارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على اداء مستقر.
2. ادارة الارباح السيئة: تكون بهدف اخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة وضع بعض القيود المفتعلة او استخدام تقديرات مبالغ فيها مثل تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ورصيد المدينون يكون مرتفع او العكس. (27).

رابعاً- دوافع ادارة الارباح:

لم تهتم الدراسات بحوافز ادارة الارباح الا في مطلع التسعينات اذ تم نشر نشرة واحدة من النشرات في المحاسبة والتدقيق تفسر دوافع ادارة الارباح وبينت الدراسة بوجود ثلاثة دوافع رئيسة وهي كالآتي:

1. ان المدراء يتلاعبون بالارباح لاجل رفع اسعار الاسهم التي تم اصدارها في اسواق راس المال.
2. الرغبة في الابلاغ عن معدلات مرتفعة لربحية السهم الواحد والتي من المفترض ان تلبي توقعات المحللين والمستثمرين.

3. الحوافز التعاقدية هي احد الدوافع للادارة للتلاعب بالارباح وذلك لزيادة المكافآت المستندة على الارباح. (28)

ولكن ظهرت عدة دراسات وبحوث حول ادارة الارباح لخصت دوافع ادارة الارباح وهي كالآتي:-

1. حوافز اسواق رأس المال: يكون حافز الادارة هو تعظيم ربحية السهم الواحد ، وان انموذج تعظيم رفاهية الادارة، فقد يحاول المدراء زيادة مكافاتهم من خلال تعظيم المبيعات او الموجودات او نسبة نمو الشركة .وقد وثقت العديد من البحوث وجود ممارسات لادارة الارباح فيما يتعلق بحوافز راس المال لممارسة ادارة الارباح من خلال:

أ- العرض الموسمي للاسهم.

ب- العرض الاولي العام للاسهم.

- ج- الاندماج والاستحواذ .
- د- المتاجرة الداخلية للاسهم او الحقوق.(29).
2. دوافع مرتبطة بالتنظيم:
- وتتمثل بالاتي:
- أ- تلبية توقعات محلي السوق وتتضمن :-
- تغيير الاداء الحقيقي.
 - دوافع الاقتراض.
 - انتهاك شروط الديون.
- ب- الحوافز الضريبية.
- ج- التكاليف السياسية.
- د- الدوافع المرتبطة بعقود العمل.
- هـ- دافع التنظيم التشريعي. ويتمثل بالاتي:-
- تنظيم مكافحة الاحتكار.
 - التنظيم الصناعي.
3. حوافز الادارة التعاقدية.(30).

المبحث الرابع: الجانب العملي

تم استخدام استمارة استبيان لغرض بيان دور جودة التدقيق بأظهار ادارة الارباح في القوائم المالية . واختبار فرضية البحث (هناك علاقة معنوية عالية بين جودة التدقيق وادارة الارباح اذ كلما كانت جودة التدقيق عالية يكون اثر ادارة الارباح على مستخدمي القوائم المالية ضعيف. وان لجودة التدقيق تأثير في القوائم المالية وذلك من خلال الكشف أو الحد من ادارة الارباح).

جدول(1) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

الفقرات	موافق بشدة(5)	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة(1)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
1. من المفضل ان يكون اعضاء فريق التدقيق من ذوي المؤهلات العلمية والمهنية.	17.8	60.0	17.8	4.4	0.0	3.75	0.589	
2. تساهم برامج التدريب النوعية والندوات في مجال التدقيق في تطوير قدرات المدققين.	50.0	31.1	8.9	10.0	0.0	3.82	0.584	

3. حرص المدققين على تطبيق القوانين والتعليمات في مجال التدقيق يعزز من الجودة في التدقيق.	40.0	42.2	13.3	4.4	0.0	3.66	0.561
4. توفر مهارات أخرى للمدقق مثل الخبرة والحكم الشخصي وسرعة التصرف في الحالات النادرة في التدقيق تعزز من جودة التدقيق.	50.0	45.6	4.0	0.0	0.0	3.46	0.589
5. الحفاظ على سرية المعلومات المتعلقة بالزبون تعزز من جودة التدقيق.	37.8	40.0	17.8	4.0	0.0	3.11	0.582
6. التوقيت المناسب لعملية التدقيق وزمن انجازها عناصر مهمة لجودة التدقيق.	45.6	36.7	8.9	8.9	0.0	3.19	0.583
7. تكمن جودة التدقيق في مدى توافر خطط جيدة توضح انسيابية عملية التدقيق.	58.9	36.7	4.0	0.0	0.0	3.54	0.590
8. من عناصر تعزيز جودة التدقيق مدى توفر هيكل تنظيمي ضمن عمل مراقب الحسابات.	41.1	41.1	13.3	4.4	0.0	3.29	0.583
9. انسيابية المعلومات وتوافرها بدقة يعزز من جودة التدقيق.	45.6	41.1	13.3	0.0	0.0	4.32	0.564
10. وجود منظمات مهنية متطورة تعني بعملية التدقيق يعزز من أهمية جودة التدقيق.	43.2	35.7	14.6	6.3	0.0	4.22	0.545
11. وجود دليل واضح ومبسط يسترشد به المدقق في انجاز عمله تعزز من جودة التدقيق.	39.4	43.2	6.12	5.31	0.0	4.31	0.581
12. استخدام الثواب والعقاب يعزز من جودة التدقيق.	41.2	40.3	8.11	4.15	0.0	4.81	0.585
13. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري						3.707	0.578
اتفق							

يبين الجدول (1) نتائج اجابة عينة البحث على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ومنه يتضح ان الاتجاه العام للاجابة يقع ضمن مستوى اتفق اذ بلغ المتوسط العام (3.707) وبانحراف معياري (0.578) وترى وحدة المعايينة ضرورة تمتع المدقق بعدة مؤهلات لكي تتحقق جودة التدقيق .

جدول (2) ادارة الارباح

الفقرات	موافق بشدة (5)	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق بشدة (1)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
1. هل كشف الدخل يتضمن ارقام حقيقية عن كشف الدخل.	32.2	32.2	8.9	22.2	4.4	3.66	0.573	0.00
2. هل يظهر تقرير المدقق ان الوحدة الاقتصادية اتبعت ادارة الارباح.	50.0	50.0	0.0	0.0	0.0	3.50	0.590	0.00
3. ادارة الارباح تستخدم لغرض تحسين صورة ارباح الشركة.	51.1	35.6	13.3	0.0	0.0	3.38	0.587	0.00
4. استخدام ادارة الارباح تقدم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية.	8.9	13.3	50.0	23.3	4.4	3.99	0.589	0.00
5. في حالة وجود شك في ان الشركة تستخدم ادارة الارباح يجب ان تكون عملية التدقيق بشكل اوسع ووقت اكثر.	46.7	35.6	13.3	4.4	0.00	3.24	0.584	0.00
6. ادارة الارباح الجيدة عندما تتخذ الادارة قرارات من شأنها المحافظة على اداء مالي مستقر.	50.0	35.6	10.0	4.4	0.00	3.31	0.586	0.00
7. ادارة الارباح السنية تهدف الى اخفاء الربح الحقيقي واستخدام تقديرات غير منطقية مثل تخفيض او زيادة تقديرات مخصص ديون مشكوك في تحصيلها.	13.3	31.1	22.2	28.9	4.4	3.20	0.564	0.00
8. ادارة الارباح هي تحريف متعمد للارباح.	50.0	32.2	17.8	0.0	0.0	3.32	0.586	0.00
9. ادارة الارباح محاولة للتأثير على الارباح المفصح عنها او التلاعب بها باستخدام اساليب محاسبية معينة.	4.4	17.8	63.3	10.0	4.4	3.08	0.561	0.00
10. استخدام ادارة الارباح يؤدي الى تخفيض ثقل الارباح بما يعزز انخفاض المخاطر.	42.2	44.4	13.3	0.0	0.0	3.29	0.585	0.00
11. الكشف عن ادارة الارباح يكون بطريقة التحليل المحاسبي او طريقة تحليل المستحقات الاختيارية.	45.6	50.0	4.4	0.0	0.0	3.41	0.588	0.00
12. ان جودة التدقيق تؤدي الى الحد من استعمال ادارة الارباح.	51.1	31.1	17.8	0.0	0.0	3.33	0.586	0.00
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري						3.42	0.581	

يبين الجدول (2) نتائج اجابة عينة البحث على ادارة الارباح ومنه يتضح ان الاتجاه العام للاجابة يقع ضمن مستوى اتفق اذ بلغ المتوسط العام (3.42) وبانحراف معياري (0.581) وترى وحدة المعاينة ان استخدام ادارة الارباح يؤدي الى تخفيض التقلبات بالارباح وان جودة التدقيق تؤدي الى الحد من ادره الارباح.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً-الاستنتاجات:

1. ان ادارة الارباح هو تجميل لارباح الشركة لغرض التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية في الاستثمار او الائتمان.
2. ان الالتزام بجودة التدقيق والاعتماد على المعايير المحاسبة الدولية والمبادئ المتعارف عليها والقبولة قبولاً عاماً يجد من استخدام ادارة الارباح في القوائم المالية.
3. كلما كان هناك شك للمدقق بان الشركة موضع التدقيق تستخدم ادارة الارباح تكون عملية التدقيق بشكل اوسع واشمل.
4. ان الالتزام بالقوانين والتعليمات يؤدي الى عدم استخدام ادارة الارباح .
5. الخبرة والاجتهاد الشخصي للمدقق بالاضافة الى التعليمات والارشادات لها دور بالكشف عن ادارة الارباح.
6. هناك علاقة معنوية بين جودة التدقيق والحد من ادارة الارباح وتأثيرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً-التوصيات:

1. ينبغي الاهتمام بجودة التدقيق في جميع المؤسسات وذلك بعمل مكتب جودة التدقيق.
2. ينبغي ان يكون هناك مكتب جودة تدقيق في الوحدات الاقتصادية نظراً لأهميته ودوره في سير وانسياب عملية التدقيق.
3. ينبغي توفير مجموعة من الارشادات والتعليمات التي يستعين بها المدققين لغرض اكتشاف أو الحد من ظاهرة ادارة الارباح.
4. ينبغي تعميم تقارير فصلية للمدققين لغرض تلافي الاخطاء التي يقع بها المدققين مستقبلاً.
5. ينبغي استخدام التدقيق الشامل في حالة هناك شك بان الشركة موضع التدقيق تستخدم ادارة الارباح.

المصادر:

1. DeAngelo,L, "Auditor size and audit quality", Journal of Accounting and Economics ,3.1981; P 183.
2. نشوان، اسكندر محمود، "جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها"، 2009 ؛ 1 .
3. حميدات، 2002 : 2
4. مطر، 1989 : 69
5. Arens.A,Alvin, J.Elder, Randal, S.Beasley, mark,"Auditing and Assurance Services",New Jeersey,Prentical Hall,2008 ;44.
6. الاهدال، عبد السلام سليمان قاسم، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية بالجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير ، جامعة الحديدة، 2008 : 4.
7. ابو هين ،جربوع،اياد حسن،يوسف محمود، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين، كلية التجارة، فلسطين، 2005 : 46.
8. Lennox,C,"Audit quality and executive officers affiliations with CPA firms" Journal of Accounting & Economics ,39,2005; 201.
9. راضي، منتظر حسن، " دور تكنولوجيا المعلومات في تقدير مخاطر التدقيق وانعكاسه على جودة اداء مراقبي الحسابات"، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2015؛ 56.
10. العباس/المحمد عبدالله، "اثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الاسهم السعودية- دراسة اختبارية لكفاءة السوق"، ورقة مقدمة الى جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006 : 23.
11. عيسى، سمير كامل محمد ، "اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية ،45، 2008 : 8-10.
12. نفس المصدر السابق.
13. محمد، 2003 : 35.
14. حماد، د.طارق عبد العال، نموذج مقترح لقياس جودة الارباح في ضوء انتشار الممارسات المحاسبية الخاطئة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2005 : 141.
15. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، المادة رقم (3) لسنة 2009 : 2.
16. Schipper,K, "Commentary on Earnings Management" ,Accounting Horizons,3,1989 ;p- 95.
17. Levit, A,"The Numbers Game" ,NYU center for Law and Business ,New York,1998 ; p- 220.
18. Healy,P.M. and Wahlen,j,m., "A Review of Creative Accounting Decision",1999 ؛ p-12.
19. Merchant,K& Rochness,j," The ethics of managing earning " Journal of Accounting ,2002 ؛ p- 86.
20. Healy,P.M. and Wahlen,j,m.; p-102.

21. Partha ,M ,”How to Manage Earning Management”, Accounting World Institute of
charted Financial of India,2003 ; p- 17.
22. Kieso,D& Weygant,J. and Warfield ,T, ”Intermediate Accounting”,New York:John
Wiley and sons,2001 ; p- 952.
23. Belkaoui,2004:124.
24. التميمي، الساعدي، د.عباس حميد، حكيم حمود فليح، ادارة الارباح عوامل نشوؤها واساليبها وسبل الحد منها،
2014 : 15.
25. التميمي، نفس مصدر سابق: 16
26. اللوزي، خالد محمد، اثر ممارسة ادارة الارباح على اسعار الاسهم، رسالة ماجستير في قسم المحاسبة والتمويل،
جامعة الشرق الاوسط، عمان، 2013 : 15.
27. Michael,D,Akers,D.Jodi,B, ”Earning Management its Implication, The CPA
Journal, 2007 ; p- 64.
28. التميمي،مصدر سابق 2014: 39.
29. التميمي،مصدر سابق 2014: 42.
30. التميمي،مصدر سابق 2014: 42.
31. الخشاوي، الدوسري، علي محمود، محسن ناصر، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها
ونائجها ، مسابقة البحوث التاسعة،الاردن، 2008.

الاساتذة المحترمون

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسرني ان اقدم لكم هذه الاسلة لغرض البحث الموسوم " دور جودة التدقيق في الكشف عن ادارة الارباح في القوائم المالية" .

اتمنى لكم التفضل بالاجابة على اسئلة الاستبانة بما يعكس وجهة نظركم وتقديركم الشخصي لما لأجابتم من اهمية في نتائج الدراسة.

اولا- محور البيانات الشخصية

ارجو وضع علامة () في المكان المناسب

1. الجنس : ذكر أنثى

2. العمر : أقل من 40 40 فأكثر

3. مدة الخدمة : اقل من 5 سنوات 5-10 سنوات 10 سنوات واكثر

4. التحصيل الدراسي:

بكالوريوس: دبلوم عالي: ماجستير: دكتوراه:

ثانياً- محور العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					1. التأهيل العلمي والمهني يجب ان يكون متوفر باعضاء فريق التدقيق.
					2. تطوير المدققين من خلال الدورات والندوات المتخصصة .
					3. الالتزام بالقوانين والتعليمات السائدة.
					4. توفر مهارات اخرى للمدقق مثل الخبرة والحكم الشخصي.
					5. المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المدقق من الزبون
					6. مقدار الوقت اللازم لعملية التدقيق.
					7. التخطيط الجيد لعملية التدقيق وتوزيع المهام بين اعضاء فريق التدقيق.
					8. توفر وحدة جودة تدقيق في كل وكتب مراقب حسابات.
					9. تقديم معلومات حول نظام الرقابة الداخلية.
					10. اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمهنة التدقيق يؤدي الى تحقيق جودة التدقيق.
					11. وضع ارشادات ومعايير تحقق جودة التدقيق.
					12. فرض عقوبات ومخالفات قانونية في حالة مخالفة الارشادات ومعايير جودة التدقيق.

ثالثاً- محور العوامل المؤثرة في ادارة الارباح :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات
					1. على المدقق الخارجي يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه بما اذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي.
					2. على المدقق الخارجي يبين هل كشف الدخل يتضمن ارقام حقيقية عن كشف الدخل.
					3. هل يظهر تقرير المدقق رأيه في هل اتبعت الوحدة الاقتصادية ادارة الارباح.
					4. ادارة الارباح تستخدم لغرض تحسين صورة ارباح الشركة.
					5. استخدام ادارة الارباح تقدم معلومات مضللة لمستخدمي القوائم المالية.
					6. في حالة وجود شك في ان الشركة تستخدم ادارة الارباح يجب ان تكون عملية التدقيق بشكل اوسع ووقت اكثر.
					7. ادارة الارباح الجيدة عندما تتخذ الادارة قرارات من شأنها المحافظة على اداء مالي مستقر.
					8. ادارة الارباح السيئة تهدف الى اخفاء الربح الحقيقي بواسطة وضع قيود اصطناعية او استخدام تقديرات غير منطقية مثل تخفيض او زيادة تقديرات مخصص ديون مشكوك في تحصيلها.
					9. ادارة الارباح هي تحريف متعمد للارباح.
					10. ادارة الارباح محاولة للتأثير على الارباح المفصح عنها او التلاعب بها باستخدام اساليب محاسبية معينة.
					11. استخدام ادارة الارباح يؤدي الى تخفيض ثقل الارباح بما يعزز انخفاض المخاطر.
					12. الكشف عن ادارة الارباح يكون بطريقة التحليل المحاسبي او طريقة تحليل المستحقات الاختيارية.
					13. ان جودة التدقيق تؤدي الى الحد من استعمال ادارة الارباح.

صدق وثبات الاستبانة:

قامت الباحثة بتحكيم الاستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة للتأكد من صدقه وثباته كالاتي:-
 وذلك بعرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين للتحقق من الاساتذة المختصين مصداقيتها وتكونت من الاساتذة الاكاديميين المتخصصين بالمحاسبة والتدقيق و المحاسبة القانونية وبلغ عددهم (4).

الكلية	اسماء الاساتذة المحكمين
الكلية التقنية الادارية بغداد	1. استاذ مساعد د.صلاح الدين الامام
الكلية التقنية الادارية بغداد	2. استاذ مساعد الدكتور شذى عبد الحسين جبر
معهد الادارة الرصافة/ بغداد	3. الدكتور وراق خالد عبد الجبار
الكلية التقنية الادارية/ بغداد	4. الدكتور فيان عبد الرحمن