



جامعة آل البيت
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
علوم المحاسبة

أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة
ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية

**The Impact of Using Integrated Audit to mitigate Earning
Management: Field Study In the Jordanian Audit Offices**

إعداد:

حسين طلال يوسف النعيمي

(١٦٧٠٥٠٤٠٠٨)

إشراف:

الدكتور مهند أكرم مقبل أحمد

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

العام الجامعي

٢٠١٨ م

التفويض

أنا حسين طلال يوسف النعيمي، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم: حسين طلال يوسف النعيمي

التوقيع:

التاريخ: / / ٢٠١٨

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: حسين طلال يوسف النعيمي الرقم الجامعي: (١٦٧٠٥٠٤٠٠٨)

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

"أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب:

التاريخ / / ٢٠١٨

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها (أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية).
وأوصى بإجازتها بتاريخ ٢٠١٨ / /

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

..... (رئيساً) المشرف

الدكتور مهند أكرم مقبل أحمد،

(جامعة آل البيت)

..... عضواً

الدكتور محمد الحايك

(جامعة آل البيت)

..... عضواً

الدكتور صقر الطاهات

(جامعة آل البيت)

..... عضواً خارجياً

الدكتور فارس القاضي

(جامعة جرش)

الإهداء

أهدي رسالتي هذه ««««

إلى والدي العزيز أدامه الله.

إلى والدتي حفظها الله.

إلى أخواني وأخواتي الأعزاء

إلى كل الزملاء والأصدقاء والذين قدموا لي العون والمساعدة في إنجازي لهذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، وأشكره سبحانه وتعالى على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، وعلى آله وصحبه أجمعين،

أما بعد:

فانه يسرني أن أتقدم بالشكر والتقدير للدكتور مهند نزال الذي أشرف على هذا الجهد وقدم لي النصح والإرشاد والتوجيهات والإرشادات القيمة لإنجازها.

ويسرني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ممثلة بالدكتور فارس القاضي والدكتور صقر الطاهات والدكتور محمد الحايك على مناقشة هذه الرسالة، وأقدم خالص التقدير لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت، فلهم جميعاً كل الشكر والتقدير.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في تشجيعي ومساندتي لإنجاز هذا الجهد سواء أحبائي وأصدقائي.

والشكر مقرون بكل معاني الحب والوفاء لجامعة آل البيت ممثلة برئيسها، وعميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، وأعضاء الهيئة التدريسية، لجهودهم المشكورة في توفير كافة وسائل الدعم والمساندة العلمية طيلة فترة الدراسة.

قائمة المحتويات

ب.....	التفويض
د.....	قرار لجنة المناقشة
ه.....	الإهداء
و.....	الشكر والتقدير
ز.....	قائمة المحتويات
ط.....	قائمة الجداول
ي.....	قائمة الملاحق
ك.....	الملخص باللغة العربية
ل.....	Abstract
١.....	الفصل الأول : مقدمة الدراسة
١.....	تمهيد:
٢.....	مشكلة الدراسة وأسئلتها :
٢.....	أهداف الدراسة :
٣.....	أهمية الدراسة :
٤.....	فرضيات الدراسة :
٥.....	نموذج الدراسة :
٥.....	تعريف المصطلحات :
٧.....	هيكل الدراسة :
٨.....	الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة
٨.....	المبحث الأول: مدخل التدقيق المتكامل
٨.....	مفهوم تدقيق الحسابات وطبيعة التدقيق المتكامل:
١٠.....	تطور التدقيق المتكامل :
١٣.....	أبعاد مدخل التدقيق المتكامل :
١٨.....	تنفيذ التدقيق المتكامل ودوافع الالتزام به :
١٩.....	العلاقة بين التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية :

٢٢	المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح
٢٣	مفهوم إدارة الأرباح :
٢٥	الطرق المستخدمة في إدارة الأرباح :
٢٧	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
٣٩	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :
٤٠	الفصل الثالث : منهجية الدراسة
٤٠	منهج الدراسة المستخدم :
٤٠	مجتمع الدراسة والعينة :
٤١	أداة الدراسة :
٤١	صدق الأداة :
٤١	ثبات الأداة :
٤٢	المعالجة الإحصائية :
٤٣	أساليب جمع البيانات:
٤٤	الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
٤٤	خصائص أفراد عينة الدراسة :
٤٧	التحليل الوصفي لمجالات الدراسة :
٥٣	نتائج اختبار فرضيات الدراسة :
٦٠	الفصل الخامس : الاستنتاجات والتوصيات
٦٠	الاستنتاجات :
٦٢	التوصيات:
٦٣	قائمة المراجع
٦٣	أولاً: المراجع باللغة العربية :
٦٦	ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية :
٦٩	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١-٢)	ملخص الدراسات السابقة	٥٩
(١-٣)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٦٥
(٢-٣)	قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة	٦٧
(١-٤)	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	٧٠
(٢-٤)	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	٧١
(٣-٤)	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	٧٢
(٤-٤)	خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	٧٣
(٥-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق	٧٤
(٦-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي	٧٦
(٧-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل	٧٩
(٨-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٨١
(٩-٤)	نتائج اختبار (VIF) والتباين المسموح به ومعامل الالتواء	٨٣
(١٠-٤)	نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد	٨٤
(١١-٤)	اختبار دلالة نموذج الانحدار	٨٥
(١٢-٤)	اختبار تحليل معاملات (Coefficients) معادلة الانحدار	٨٦
(١٣-٤)	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمُدققي الحسابات	٩٠

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
١	نمذج الاستبانة	١٠٧
٢	أسماء محكمي استبانة الدراسة	١١٤

أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية

إعداد: حسين طلال يوسف النعيمي

إشراف: الدكتور مهند اكرم مقبل أحمد

الملخص باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة من أربعة محاور غطت المتغيرات المستقلة والتابع، وتم توزيعها على عينة الدراسة، وقد تكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في الأردن والبالغ عددها حوالي (٣٠٩) مكاتب تدقيق مرخصة ومزاولة للمهنة يعمل بها حوالي (٤١٦) مدقق، أما عينة الدراسة فتكونت من (٢٢٦) مدققاً يعملون في هذه المكاتب.

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي إتبع فيها الأسلوب الوصفي والتحليلي، وتم الاعتماد على نوعين من مصادر المعلومات هما البيانات الثانوية والأولية. وتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد والبسيط واختبار تحليل التباين الأحادي في اختبار الفرضيات.

توصلت الدراسة إلى انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام مدخل التدقيق المتكامل بإبعاده مجتمعة (التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق، إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية

وبناء على نتائج هذه الدراسة تم صياغة عدد من التوصيات يورد الباحث منها: التأكيد على أهمية التدقيق المتكامل في عمل مدقق الحسابات الخارجي لاتساع نطاقها وشمولها مهام إضافية في عمله ولأثرها الواضح في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، والاستمرار بمراعاة أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات والتحرر من المؤثرات غير المهنية وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة، والتأكيد على أهمية امتلاك مدقق الحسابات للكفاءة المهنية والقدرات على تحسين العمل وإتقانه لأعمال التدقيق ومتابعة أية تطورات وتغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المتكامل، ممارسات إدارة الأرباح، مكاتب التدقيق الأردنية.

The Impact of Using Integrated Audit to mitigate Earning Management: Field Study In the Jordanian Audit Offices

Prepared By: Hussein Talal Yousef Al- Nuaimi

Supervised: Dr. Muhannad Akram Mokbel Ahmed

Abstract

This study aimed to identify the impact of using integrated audit to terminate earning management, from the point of view of the auditors in the Jordanian audit offices. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was developed from four aspect that covered the t variables. There is a (309) auditing offices operating in Jordan. The sample of the study consisted of (٢٢٦) auditors working in these offices.

This study is one of the field studies that followed the descriptive and analytical method, and it relied on two types of information sources, secondary and primary. Multiple and simple linear regression analysis and single-variance analysis were used in hypothesis testing.

The study found that there is a statistically significant effect on the use of the integrated audit approach by excluding it altogether (the auditor's commitment to the ethics of the auditing profession, the scope of the external auditor's work, the organizational procedures for the implementation of the integrated audit) in reducing the profit management practices from the point of view of the auditors.

Based on the results of this study, a number of recommendations were formulated, including the following: Emphasize the importance of integrated audit in the work of the External Auditor for its breadth and coverage and additional functions in its work and its clear impact in reducing profit management practices, Continuing to observe the ethics of the audit profession, freeing them from non-professional influences, and not doing anything detrimental to the reputation of the profession, and emphasizing the importance of having the auditor for professional competence and abilities to improve the work and Developments and changes in international accounting standards.

Keywords: Integrated Audit ,mitigate Earning Management, Jordanian Audit Offices.

الفصل الأول : مقدمة الدراسة

تمهيد:

لقد أصبح التدقيق مجالاً خصباً للعديد من البحوث والدراسات من قبل المهتمين والدارسين، وذلك لأهميته في بيان مواطن الضعف والخلل في العمليات المالية والمحاسبية، وكذلك الأفراد القائمين على تنفيذ تلك العمليات، مما يساعد على تصحيح الانحرافات أثناء القيام بتنفيذ الخطط الموضوعية بكفاءة. إن عملية التدقيق لم تعد مقتصرة على الدور التقليدي من إبداء الرأي الفني المحايد حول البيانات والقوائم المالية الختامية، التي تعطي صورة عادلة عن المركز المالي ونتيجة أعمال الشركة، بل اتسع نطاق مسؤولية مدقق الحسابات وأصبح بالإمكان مساءلة المدقق عن الإهمال تجاه جميع الفئات الأخرى ممن يتوقع اعتمادهم على البيانات المالية المدققة (Richard, 2016, p: 67).

وقد تم في الولايات المتحدة الأمريكية سن العديد من التشريعات المتنوعة، ومنها قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes Oxley) في عام ٢٠٠٢ الذي ألزم إدارة الشركات محل التدقيق بضرورة توخي الدقة حول ما يتم التقرير عنه من المعلومات المالية الواردة ضمن قوائمها المالية المنشورة، كذلك تم بموجب القانون نفسه إلزام المدقق الخارجي ببيان مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي وفاعليته، والقيام بإبداء الرأي حول مدى وجود سياسات وإجراءات تكفل الكشف عن عمليات التضليل التي يتم ممارستها في المنظمة محل التدقيق (العازمي، ٢٠١٢، ص ٣).

وكما هو معروف فإن عمليات التضليل في القوائم المالية تتخذ أشكالاً عديدة، تؤدي مجملها إلى زيادة فجوة التوقعات بين ما يتوقعه الجمهور ومستخدمي القوائم المالية وبين جودة الإبلاغ المالي، وذلك نظراً للأثر السلبي الذي تلعبه هذه الأساليب في تشويه البنود ما تصوره القوائم المالية من معلومات تعكس المركز المالي للمنظمة (درويش، ٢٠٠٩، ص ٢).

ولعل من أهم الأساليب المتبعة في تضليل القوائم المالية ما يعرف بإدارة الأرباح، والذي يتمحور مفهومها حول التدخل الإداري المتعمد والذي يهدف إلى تجميل القوائم المالية لتضليل المستخدمين وإعطاء الإدارة صورة حسنة تعبر عن مدى فاعليتهم في إدارة المنظمة أمام أصحاب المصالح. وعليه فإن هذه الدراسة تأتي لمعرفة أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها :

أصبحت إدارة الأرباح أحد الفنون والعلوم التي لها أصولها وآلياتها المتداخلة فيما بين مبادئ التدقيق المتعارف عليها، وهي تهدف إلى إعطاء صورة غير معبرة عن مدى واقعية حسابات المدينون. وتوضح مشكلة الدراسة كما يراها الباحث من خلال المرئنة المحاسبية التي تتمتع بها إدارة المنظمة من تعدد الخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية والتحكم ببعض القرارات التشغيلية والتوقيت الذي تراه الإدارة مناسب لها. لذلك فإن هذه الدراسة سوف تحاول الإجابة عن التساؤلات الرئيسة الآتية:

السؤال الأول: ما هو أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية؟ وقد انبثق عن هذا السؤال التساؤلات الآتية:

السؤال الفرعي الأول: ما هو أثر التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل التدقيق المتكامل

في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية؟

السؤال الفرعي الثاني: ما هو أثر إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل التدقيق المتكامل في

الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية؟

السؤال الفرعي الثالث: ما هو أثر الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية؟

السؤال الثاني: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية (المؤهل

العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الوظيفة)؟

أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات

إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية. وذلك من خلال تحقيق الأهداف

الفرعية الآتية:

١- التعرف على أثر التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات

إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

٢- التعرف على أثر إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة

الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

٣- التعرف على أثر الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من

وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تناولت الربط بين مدخل التدقيق المتكامل وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح، إذ تأتي هذه الأهمية من استفادة مكاتب التدقيق الأردنية المبحوثة من نتائجها بالشكل الذي يساعدها في الحد من إدارة الأرباح، كما إن هذه الدراسة تستمد أهميتها من أن تفيد نتائجها مدققي الحسابات في هذه المكاتب من خلال تعرّفهم بأهمية الربط بين التدقيق المتكامل وبين الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية. كما تتضح هذه الأهمية من خلال جانبين هما:

أولاً: الأهمية النظرية:

تأتي هذه الأهمية من كون هذه الدراسة تتناول المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المتكامل وممارسات إدارة الأرباح، من حيث دراسة البيئة التي تتعايش معها مكاتب التدقيق الأردنية حيث أن المادة رقم (٣) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية تهدف إلى ضمان الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة بما يساهم في حماية الاقتصاد الوطني. كما أن هذه المادة قد تضمنت في الفقرة (د) منها التأكيد على الالتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها، تلتها المادة (هـ) التي تشير إلى تعزيز دور المدقق وحياديته واستقلاليتها.

ثانياً: الأهمية العملية:

أما أهمية الدراسة في الجانب العملي فإنها تتركز في مساهمتها المتوقعة في زيادة الوعي لدى الإدارات المختلفة في مكاتب التدقيق الأردنية حول الدور الذي تلعبه في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. كما تظهر أهميتها من خلال محاولتها للتعرف على مدى إمتثال لمنظمات الأعمال الأردنية الخاضعة لعملية التدقيق من قبل هذه المكاتب لما يتم إصداره من تعليمات وأنظمة وتشريعات وقوانين تهدف بمجملها إلى استمرارية هذه المنظمات ودعم موقعها التنافسي الناتج عن المحافظة على مصالح كافة الأطراف المتعاملة مع هذه المنظمات.

فرضيات الدراسة :

بناءً على أسئلة الدراسة فقد اعتمد الباحث الفرضية العدمية الرئيسة الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى:

HO1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام مدخل التدقيق المتكامل بإبعاده مجتمعة (التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق، إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية. وقد انبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

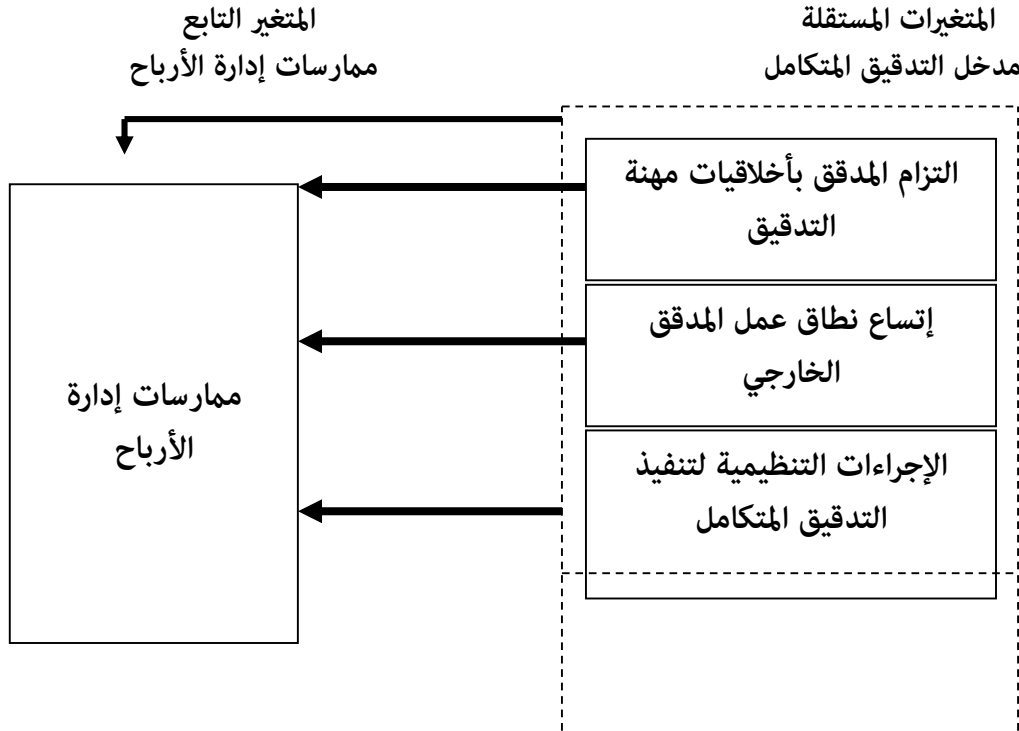
الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

الفرضية الرئيسة الثانية:

HO2 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الوظيفة).

نموذج الدراسة :

يوضح الشكل (١) علاقات متغيرات الدراسة:



الشكل (١)
نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات الآتية:
المتغير المستقل: دراسة (Zauwiyah and Fadzly, 2014)، ودراسة (Staciokas & Rupsys, 2015).
المتغير التابع: دراسة (ياقوب، ٢٠٠٨)، ودراسة (المطارنة، ٢٠١٣)، ودراسة (عوض، ٢٠١٤) ودراسة (بابقي، ٢٠١٦)، ودراسة (Amat and Oliveras, 2013)

تعريف المصطلحات:

تاليا المعاني للمصطلحات المستخدمة في الدراسة:

التدقيق المتكامل: هو أحد أنواع التدقيق الشامل لكافة العمليات والأنشطة التي يقوم من خلالها مدقق الحسابات الخارجي بتقديم الرأي الفني المحايد حول مدى موثوقية وصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية للمنظمات التي يقوم بتدقيق القوائم المالية الصادرة عنها والمتعلقة بتقييم القوائم المالية وفاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر الناجمة عن ممارسات إدارة الأرباح.

أخلاقيات مهنة التدقيق: هي مجموعة من المبادئ السلوكية والقيم التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، وهي عبارة عن معايير ومقاييس أخلاقية، وفي مجال التدقيق تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (Schermerhorn, 2016, p: 48).

اتساع نطاق عمل مدقق الحسابات الخارجي: ويعني تلك المسؤوليات الإضافية التي تلقى على عاتق مدقق الحسابات الخارجي والمتمثلة ببيان الخطر حول ممارسات إدارة الأرباح، وأثر تلك المسؤولية على ما يتقاضاه مقابل القيام بتنفيذ التدقيق المتكامل، إذ انه يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على اتفاق مكتب التدقيق والعميل وذلك حسب المدة الزمنية التي سوف تستغرقها عملية التدقيق ونوع هذه الخدمات وحجم العمليات التي تتضمنها عملية التدقيق (Griffin & Lont, 2017, P: 161).

الإجراءات التنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق المتكامل: وهي عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب والخطوات المدروسة التي يقوم مدقق الحسابات بإتباعها من اجل الخروج بالرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة ما تصوره القوائم المالية من عمليات وأحداث، والمتعلقة بمدى كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية (Richard, 2016, p: 71).

ممارسات إدارة الأرباح: عبارة عن تلك العملية التي يلجأ إليها المحاسبون في الشركات لتحريف المتعمد لقيم الأرباح، الأمر الذي يؤدي إلى إظهار أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي الواقع الفعلي للشركة، وذلك كنتيجة لما يتخذه المدراء من القرارات تخرج عن إطار الإستراتيجية التي تنتهجها إدارة الشركة المحاسب القانوني: هو الشخص الذي يكون مؤهل لممارسة المهنة ويحمل شهادة تم تصميمها من قبل معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين في الولايات المتحدة والذي يعمل على تحديد المحتوى العلمي الخاص بمنهج الشهادة، لإضفاء صفة الاعتماد المهني العالمي للعاملين بهذا المجال.

مدقق الحسابات الخارجي: هو طرف خارجي تنطبق عليه الشروط المهنية لعملية التدقيق من حيث التأهيل العلمي والعملي والحياد وامتلاكه لأخلاقيات المهنة والمكلف بالقيام بتدقيق حسابات المنظمة محل التدقيق والتحقق من صحة المعلومات الواردة بدفاترها وسجلاتها ومستنداتنا ووثائقها ذات المصدر الخارجي أو الداخلي، وذلك عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات التي تدعم رأيه الفني المقدم في شكل تقرير إلى مستخدمي القوائم المالية بعد اجراء عمليات الفحص، والإقرارات، والمصادقات، والملاحظات، والاستفسارات، مع التقرير عن نتائج العمليات المالية لكافة الأطراف التي تستخدم تلك المعلومات في اتخاذ القرارات (القاضي، ٢٠١٠، ص ١٠٩).

هيكل الدراسة :

تتكون هذه الدراسة من خمسة فصول وعلى النحو التالي:

الفصل الأول: مقدمة الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة. ويتكون من:

المبحث الأول: مدخل التدقيق المتكامل.

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

الفصل الثالث: منهجية الدراسة.

الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات.

الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

المبحث الأول: مدخل التدقيق المتكامل

تمهيد :

لقد شهدت دول العالم مثل الولايات المتحدة الأمريكية ودول شرق آسيا وروسيا خلال الثلاثة عقود الماضية العديد من الفضائح الإدارية والانهيارات المالية في شركات رائدة وعملاقة مثل: شركة (Worldcom) وشركة (Enron) وشركة (Anderson & Arthur)، وقد أدت تلك الانهيارات إلى تكبد الملاك والمساهمين فيها لخسائر فادحة، وأثرت بشكل كبير على اقتصاديات الدول التي حدثت فيها. وقد تم إرجاع المسؤولية عن تلك الفضائح والانهيارات لمجالس الإدارة وللهيئات الإدارية في الشركات، وكذلك طالت المسؤولية مدققي الحسابات (الخارجيين والداخليين)، ولعل السبب في ذلك هو وجود بعض جوانب الضعف عند مجالس الإدارة وفشلهم في ممارسة العمليات الإشرافية والرقابية وقصور عمليات المساءلة للأخطاء التي يرتكبها المدبرون، وانتشار الفساد الإداري والمالي (الرحيلي، ٢٠٠٨، ص ١٨٠).

مفهوم تدقيق الحسابات وطبيعة التدقيق المتكامل:

يُعرف تدقيق الحسابات بأنه " الطرق والأساليب والإجراءات التي يتبعها مدقق الحسابات الخارجي عند قيامه بفحص السجلات والمستندات والدفاتر والقوائم المالية الخاصة بالشركة محل التدقيق فحص فني انتقادي محايد، وذلك من أجل التأكد والتحقق من صحة العمليات المحاسبية والقيام بإبداء الرأي حول عدالة التقارير المالية للشركة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية ومثابته" (جمعة، ٢٠١٥، ص ٦).

ويشير (التميمي، ٢٠١٤، ص ٦٨) إلى أن تدقيق الحسابات هو تلك الإجراءات والسياسات الموضوعية بشكل مسبق من قبل شركة التدقيق نفسها، وذلك للتأكد من أن هذه الإجراءات والسياسات تم تطبيقها من أجل التوصل إلى مستوى الحد الأدنى من التطبيق السليم للمعايير المهنية المطلوبة.

كما يعرف تدقيق الحسابات بأنه " العملية المنظمة لجمع أدلة الإثبات وتقييمها بأسلوب موضوعي، وتتعلق بالتأكدات الخاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية الهادفة لتوفير تأكيدات معقولة على توافر التوافق والتطابق بين هذه التأكيدات وبين المعايير المحاسبية المقررة، إضافة إلى تبليغ تلك النتائج إلى مستخدميها (لطفي، ٢٠١٢، ص١٨).

ويشير (نور، ٢٠١٧، ص٣٣٤) إلى أن هناك أهداف يمكن أن تتحقق للشركة من خلال تدقيق الحسابات منها مساعدة كافة المستويات الإدارية في إخلاء مسؤوليتهم حول التقارير الخاصة بتحليل وفحص نتائج الأعمال التي تتم بشكل واقعي وبعيدا عن التحيز، بالإضافة إلى التأكد من صحة الجوانب المالية وضمن سلامتها والتقارير عن مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات المطبقة في الشركة.

وحول طبيعة التدقيق المتكامل الذي تجاوز الحدود التقليدية للدور الذي تؤديه وظيفة تدقيق الحسابات، فهذا المفهوم الواسع جعل المهام الخاصة بالتدقيق المتكامل شاملا لجميع العمليات التشغيلية والأنشطة التي تقوم بها الشركة، حيث أن مفهوم التدقيق قد تبلور في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاما مع التطورات الحديثة المواكبة لعصر التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات والاتصالات (القاضي، ٢٠١٠، ص٤٥).

والتدقيق المتكامل هو " تلك العملية التي يقوم من خلالها مدقق الحسابات الخارجي بالمصادقة على نظام الرقابة الداخلي للشركة التي يتم التدقيق عليها، إضافة إلى قيامه بالإجراءات اللازمة التي تساعده على صياغة الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية وملائمتها (Griffin, & Lont, 2017, P: 161)

ويرى الباحث أن مفهوم تدقيق الحسابات ينطوي على عمليات التحقق من صحة القيود والعمليات المالية وبشكل مستمر أحيانا، وذلك لتوفير الحماية اللازمة لأصول الشركة وبشكل يخدم الملاك والمساهمين، وذلك بتمكين مدقق الحسابات من القيام بإبداء الرأي حول أسلوب إطار مطبق لإعداد البيانات المالية تؤثر على عدالة المركز المالي للشركة وتبين نتائج الأعمال والتدفقات النقدية.

تطور التدقيق المتكامل :

لقد أدت الإخفاقات والانهيارات المالية التي حصلت في أواخر القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين في دول العالم المختلفة، أن سارعت الهيئات والجهات الرسمية القائمة على تنظيم مهنة التدقيق بإصدار عدد من القوانين والتشريعات الهادفة إلى السيطرة على عمليات التلاعب في الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية، وذلك من أجل المحافظة على حقوق الملاك والمساهمين وذوي المصالح والمستثمرين في مختلف الشركات، كما تم سن عدد من الأنظمة والتعليمات والسياسات والإجراءات الوقائية والتي ألزمت بها الشركات لتجنب التبعات السلبية لتلك الممارسات (خليفه، ٢٠١٣، ص ١٢٣).

ومن أجل استعادة الثقة لدى الجمهور ومستخدمي القوائم المالية بمهنة التدقيق، أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية في عام ٢٠٠٢ قانون ساربينز أكسلي (Sarbanes Oxley)، كذلك فقد تم تأسيس مجلس الأشراف المحاسبي للشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) والذي بات مسؤول عن تنظيم شركات التدقيق، وتم منحه الصلاحيات الكافية من القيام بإصدار المعايير المتعلقة بطبيعة عمل مدقق الحسابات وبيان أخلاقيات المهنة التي يتوجب عليه التحلي بها أثناء قيامه بتنفيذه المهام المسندة إليه، إضافة إلى تنظيم عمله وإعطاءه الصلاحية لإجراء الفحوصات من أجل التأكد من جودة عملية التدقيق، وإجراء التحقيقات في النزاعات، وبالرغم من أن هذا القانون قد واجه عدد من الإنتقادات تحديداً تلك المتعلقة بالفقرة (٤٠٤) الخاصة بالرقابة الداخلية للتقرير عن القوائم المالية (Internal Control Over Financial Reporting)، إلا أنه كقانون صدر من الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قامت أكثر من حوالي ٢٠٠٠ شركة تدقيق في أكثر من ٨٠ دولة بتسجيل اسمها في مجلس الأشراف المحاسبي للشركات العامة (PCAOB) ، وذلك بسبب التحسينات الحقيقية التي يمكن تحقيقها من خلال الاحتكام إلى النصوص والمضامين الصادرة عن المجلس خاصة فيما يتعلق بنوعية التدقيق وإستقلالية المدقق وأخلاقياته، وقد تضمنت الفقرة (404 a) من قانون (Sarbanes Oxley)، إلزام الشركات بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عن مدى كفاءتها وفعاليتها على التقارير المالية، وهو ما يعرف بـ Internal Control Over Financial Reporting (ICFR)، كذلك تم إلزام مدققي الحسابات بموجب الفقرة رقم (٤٠٤ b) بضرورة المصادقة على تقييم الإدارة لمدى فاعلية الضوابط والإجراءات المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، ومن أجل ضمان الامتثال من قبل الشركات المعنية للقانون (SOX) ، قام مجلس الأشراف المحاسبي للشركات العامة (PCAOB) بإجراء العديد من المتابعات الهادفة إلى تحسين المضامين التي طرحها القانون مع احتياجات جودة عمل مدقق الحسابات الخارجي ومتطلباتها (Lasher, 2008, p: 190).

وفي عام ٢٠٠٤ أصدر مجلس الأشراف المحاسبي للشركات العامة (PCAOB) أيضا معيار التدقيق رقم (٢) المتعلق بـ "تدقيق الرقابة الداخلية بالتزامن مع تدقيق البيانات المالية"، والذي يقوم المدقق بالاحتكام إليه أثناء تنفيذه لمهام عملية التدقيق، وقام المجلس بمراقبة تطبيق متطلبات المعيار واستقبال كافة المقترحات والملاحظات من الجهات المعنية، مثل شركات التدقيق، والجهات الإستشارية، المستثمرين، المدققين، وهيئة الأوراق المالية، وغيرهم، وذلك بغية تحديد مضمون المعيار وشكله النهائي وبشكل يضمن تحقيق الشفافية إلى أعلى مستوى ممكن من قبل كاف أصحاب المصالح. حيث أن نتائج المراقبة لعملية تطبيق معيار التدقيق رقم (٢) المتعلق بتدقيق الرقابة الداخلية بالتزامن مع تدقيق البيانات المالية، قد تلخصت بالنقاط الآتية: (PCAOB, 2007)

- ١- أن القيام بالزام الشركات بأهمية الإفصاح عن مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية أسهم في استعادة ثقة الجمهور والمتعاملين مع الشركات التي يتم التدقيق عليها، ويعود السبب في ذلك إلى زيادة مستوى الاعتمادية والموثوقية في التقارير المالية.
- ٢- أن عملية إمتثال الشركات بمضمون الفقرة (٤٠٤) من قانون ساربينز أكسلي كان بشكل عام مرتفع وغير متوقع.

ومن خلال عمليات المتابعة لتطبيق مدى إمتثال الشركات لمعيار التدقيق رقم (٢) المتعلق بتدقيق الرقابة الداخلية بالتزامن مع تدقيق البيانات المالية وخاصة تلك الفقرات التي أثارت جدل كبير وهي رقم (٤٠٤) من قانون ساربينز أكسلي، فإنه تم أتباع عدد من الإصلاحات التي كان الهدف منها تخفيض الوقت والتكاليف التي تترتب على تطبيق المتطلبات التي جاءت بالمعيار رقم (٢)، كذلك هدفت إلى تنظيم عملية التقييم لأنظمة الرقابة الداخلية، وذلك بحذف عدد من الإجراءات الغير ضرورية، وفي عام ٢٠٠٧ توجت هذه الإصلاحات بصدور معيار التدقيق رقم (٥) المتعلق بـ "تدقيق أنظمة الرقابة الداخلية بالتزامن مع القوائم المالية"، ليحل مكان معيار التدقيق رقم (٢)، وكانت فترة الأعوام ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ كتعليم وتحول لعمل معدي القوائم المالية والمدققين، حيث قام مجلس الأشراف المحاسبي للشركات العامة (PCAOB) بمراقبة الشركات للتأكد من حسن التطبيق الفعال لمتطلبات المعيار المعدل من قبل المدققين لحوالي ٢٥٠ شركة في الأعوام ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ (PCAOB, 2009).

ويشير (Lasher, 2008, P: 191) إلى أن النتائج التي أسفرت عن عملية المتابعة لتطبيق متطلبات الفقرة (b 404) من قانون ساربينز أكسلي، أظهرت أن أسباب تكلفة الامتثال لمتطلبات هذه الفقرة، كانت على النحو الآتي:

١- أن هناك ارتفاع كبير في أتعاب عملية التدقيق وذلك بسبب إتساع نطاق عمل مدقق الحسابات الذي أصبح مطلوب منه القيام بتقديم رأيه الفني المحايد حول مدى الفاعلية لتقييم الإدارة لأنظمة الرقابية الداخلية.

٢- قيام مدقق الحسابات بالدور التقليدي المطلوب منه وهو تدقيق البيانات المالية من اجل إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى سلامة وصحة التمثيل لكافة البنود التي تظهرها القوائم المالية المنشورة للشركات التي يتم التدقيق عليها.

٣- حاجة الشركات إلى تعيين موظفين والارتفاع الكبير بالمصاريف المتأتية من دائني الشركة، وذلك بسبب حاجة هؤلاء الدائنين لعكس الارتفاع لتكاليف الامتثال بما قدمه من منتجات (سلعة أو خدمة).

كما تبين من نتائج المتابعة لمعيار التدقيق رقم (٥) أن ارتفاع تكلفة امتثال الشركات للمعيار

ترتبط بمجموعة من العوامل منها: (Lasher, 2008, P: 193)

١- حجم الشركة: أن تكلفة امتثال الشركة تتزايد مع كبر حجمها.

٢- خبرة الشركة: أن تكلفة امتثال الشركة تنخفض مع زيادة خبرة الشركة في تطبيقها لمتطلبات معيار التدقيق.

٣- تكاليف الامتثال: أن تكلفة امتثال الشركة قد انخفضت بعد عام ٢٠٠٧.

كما بينت نتائج المتابعة لمعيار التدقيق رقم (٥) أن التكاليف التي تتحملها الشركات هي تكاليف

ثابتة، وتقسم إلى نوعين هما: (Office of Economic Analysis, 2009)

١- التكاليف الثابت المتكررة (Recurring Fixed Costs) التي يتم إنفاقها ما دامت الشركة مستمرة في ممارسة أنشطتها وأداء أعمالها.

٢- التكاليف الثابتة غير المتكررة (Starting up Cost) والتي تقوم الشركة بإنفاقها مرة واحدة في السنة

الأولى من عملية تطبيق التدقيق رقم (٥).

والجدير بالإشارة إلى انه قد تم الأخذ بنظر الاعتبار بكافة النتائج التي تمخضت عنها عمليات المتابعة قبل إصدار معيار التدقيق رقم (5)، إذ أن نتائج عمليات المتابعة بعد تاريخ إصدار المعيار عام ٢٠٠٧ أظهرت أن هناك انخفاض في تكاليف الامتثال، وبينت أن هناك تحسن في ضوابط وإجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وأصبح مدقق الحسابات يقوم باستخدام ما يعرف بمدخل " من الأعلى إلى الأسفل وذلك من اجل تحديد نوع وطبيعة الاختبارات اللازمة لفحص نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مخاطر تطبيق هذا النظام على القوائم المالية، وتحديد فرص ارتكاب الممارسات التي من شأنها تحريف الواقعية لما يتم التقرير عنه من المعلومات المالية، وهذا من شأنه مساعدة مدقق الحسابات في تحديد مستوى الرقابة في الشركات التي يتم التدقيق عليها وتحديد الحسابات التي يجب فحصها، إضافة إلى الإفصاح اللازم من اجل مصادقة المدقق على تقييم مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، أي ان المعيار المعدل الذي تم إصداره يركز على الجوانب الآتية: (PCAOB, 2009)

١- تحديد مستوى الاعتمادية والموثوقية في نظم الرقابة الداخلية الذي تعمل به الشركات التي يتم التدقيق عليها من قبل المدقق.

٢- التقرير عن الحالات والمخالفات التي يتم ارتكابها من قبل الشركة محل التدقيق وبيان نقاط الضعف.

٣- تحديد توقيت وطبيعة عمليات الفحص والاختبار اللازمة لنظام الرقابة الداخلية.

٤- تحديد المخاطر الناجمة عن عمليات التلاعب التي يتم اكتشافها.

أبعاد مدخل التدقيق المتكامل :

مدخل التدقيق المتكامل والشامل يتضمن جميع الأنشطة والعمليات التي يجب توافرها لدى مدقق الحسابات الخارجي لتقديم رأيه الفني المحايد حول مدى موثوقية المعلومات في القوائم المالية للشركات التي يقوم بتدقيق القوائم المالية الصادرة، وهذا المدخل يتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق، وإتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، والإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل، وفيما يلي نبذة عنها:

أولاً: أخلاقيات مهنة التدقيق :

تعد أخلاقيات مهنة التدقيق موضوعاً من الموضوعات الحديثة نسبياً في الفكر المحاسبي، وقد اكتسب أهمية كبيرة خاصة في العقود الأخيرة من القرن العشرين، حيث أن أخذ مساحة كبيرة من الاهتمام، وكثرت الدراسات والكتب والأبحاث والمقالات التي تتناول أخلاقيات مهنة التدقيق بالبحث والتحليل والتفصيل، وما زال هناك العديد من الباحثين والمهتمين يقومون بمهام نشيطة في هذا الموضوع، وذلك أن أخلاقيات مهنة التدقيق تشكل أحد الأسس المهمة التي تبنى عليها القواعد الضابطة لسلوك المدققين

وقد جاء أغلب هذا الاهتمام، كردة فعل على بعض الممارسات الأخلاقية التي رافقت الأعمال التي يؤديها المدقق لدى الكثير من الشركات والأفراد العاملين فيها والمتعاملين مع هذا القطاع الهام، وذلك بسبب ميل النفس البشرية إلى حب السيطرة، والاستئثار بكل شيء، والكسب السريع بأيسر السبل وأرخصها، بغض النظر عما يلحق الآخرين بسبب ذلك من أضرار أو حرمان. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فقد تأتي تلك الممارسات انسجاماً مع ثقافة مجتمعية أو تنظيمية تبرر أو تشجع مثل هذه الانحرافات (الرحيلي، ٢٠٠٨، ص ١٨٤).

لذلك تظهر بين الحين والآخر صور ومماذج عديدة من الغش، والتزوير، والخداع، والتضليل، والتهرب من المسؤوليات، والتحلل من الالتزامات التي تفرضها قواعد عمل المدقق وأخلاقيات التعامل بين المدققين والمنظمات، إلى جانب القواعد والأعراف التي تقيد مثل هذه الانحرافات والممارسات الأخلاقية، وتفصل بين ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي من أعمال المدقق وتصرفاته (Daft, 2011, P: 586).

وأخلاقيات مهنة التدقيق تعرف على أنها: تلك القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة والتي تتطلب من الممارس لها سلوك معين مطلوب منه الالتزام به، حيث يكون مراعاة هذا السلوك المحافظة على شرف المهنة، لأن الإخلال بها يعتبر خروج عليها وعلى شرفها (المطارنة، ٢٠١٣، ص ١٥)

ومما أن أخلاق مهنة التدقيق تعد من أبرز العوامل التي تحدد سلوك مدقق الحسابات، كونها ترتبط بتحديد ما هو خطأ وما هو صواب، وما هو حسن وما هو قبيح من التصرفات والأعمال والأقوال، فإن لها دوراً مهماً وأساسياً في عمل المدقق، إذ تشكل أحد عوامل الضبط لدى المدقق، ودافعا لهم في سبيل الوصول إلى غاياتهم ووسيلة لتحريرهم من سطوة غرائزهم وأهوائهم، كما تعمل على تعميق إحساس المدقق بالانتماء وتساعد على التكيف مع واقعه وبيئته. لذلك فقد حظي موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق باهتمام متزايد في السنوات الأخيرة، وذلك لعدة أسباب: (المطارنة، ٢٠١٣)

١- كثرة الممارسات الأخلاقية لبعض الشركات، مما أثار حفيظة الرأي العام ضدها، والحق أضراراً متفاوتة بسمعتها، فقد أشارت بعض الأبحاث والدراسات إلى أن ما يزيد عن ثلثي كبرى الشركات الأمريكية انخرطت بشكل أو بآخر من أشكال السلوك غير القانوني، وذلك في الخمسة عشر عاماً الماضية فقط، وبعض السلوكيات غير القانونية جاء بسبب ضغوط الإدارة في العديد من المنظمات على العاملين فيها لانتهاج بعض الأنماط السلوكية المشكوك فيها، والتي تمثل انتهاكا لأخلاقيات مهنة التدقيق.

٢- أصبح موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق من الموضوعات ذات الحساسية الخاصة، نظرا لإدراك المنظمات لخطورة الآثار المترتبة على الممارسات غير الأخلاقية على المنظمات.

٣- إدراك المديرين والجمهور أن أساليب اتخاذ القرارات الإدارية ذات العلاقة بالممارسات الأخلاقية هي ظاهرة تتسم بالتعقيد، وتنطوي على كثير من التحدي. إن تحديد ما يعد أخلاقيا وما لا يعد كذلك قد يكون صعبا في العديد من المواقف.

ويرى الباحث أن موضوع أخلاقيات مهنة التدقيق موضوع معقد، فإن وجهات نظر المديرين أحيانا تختلف بشأن أي التصرفات يمكن أن توصف بالأخلاقية، إن المسألة في كثير من مواقف اتخاذ القرارات لا تتعلق بالمفاضلة بين ما هو صحيح وما هو خاطئ، ولكنها في كثير من الأحيان تنطوي على حالة من التعارض بين ما هو صحيح في مواجهة ما هو صحيح من هذه الموضوعات.

ثانيا: اتساع نطاق عمل مدقق الحسابات الخارجي

لقد أدى صدور قانون ساربينز أكسلي إلى اتساع نطاق عمل مدقق الحسابات الخارجي، حيث بينت الفقرة رقم (٤٠٤) من قانون ساربينز أكسلي، ضرورة قيام الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية بإنشاء وصيانة نظام رقابي تقوم بالاحتكام إليه عند ممارستها للأنشطة التي يتم تنفيذها داخل الشركة، كذلك غدت المسؤولية عن القيام بإجراء التقييم السنوي لدى فاعلية هيكل أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة بالإبلاغ المالي للملاك والمستثمرين في التقرير المالي، وإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة تمثيل المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للعمليات الاقتصادية التي تحدث في الشركة إن تحديد نطاق عمل مدقق الحسابات الخارجي يتوقف على الشكل القانوني للشركة التي يتم التدقيق عليها، فإذا كانت مساهمة فيحق لمُدقق الحسابات أن يقوم بالاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات، ويجوز له أن يطلب إيضاحات وإستفسارات قد يحتاجها من اجل إنهاء كافة المتطلبات اللازمة من اجل أن ينهي عملية التدقيق كما هو مطلوب منه القيام بها، وهذا الكيان القانوني غير محدد بنطاق معين، ففي الأردن فان المشرع الأردني اخضع هذا النوع من الكيانات القانونية إلى عملية التدقيق من اجل الحفاظ على الأموال الخاصة بالمستثمرين، وبحال أن يكون كيان الشركة القانوني (شركة أشخاص أو فردية)، فأن عمل المدقق يكتسب شرعيته من إرادة مالك في القيام بتنفيذ عملية التدقيق، وفي حالة طلب مدقق الحسابات الخارجي فان يفترض عليه القيام بتحديد نطاق وطبيعة المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقه ضمن بنود العقد الذي يتم إبرامه بين المدقق وبين الشركة المدقق عليها (عبدالله، ٢٠١٢، ص ١٥٠).

إن طبيعة المعلومات التي يحتاجها مدقق الحسابات الخارجي تتوقف بشكل رئيسي على كيان الشركة محل التدقيق القانوني، فإن كانت الشركة مساهمة فإن يتوجب اطلاع على مدقق الحسابات الخارجي على عقد الشركة التأسيسي ومطالعة نظامها الداخلي والتقرير الصادر عن الهيئة العامة من اجل معرفة موقع ورأسمال الشركة، والغرض الأساسي من إنشاءها، وكذلك التعرف على طبيعة سلطات أعضاء مجلس الإدارة، والأحكام الخاصة بعقد جلسات مجلس الإدارة، وكيفية إعداد القوائم المالية وتكوين المخصصات وتوزيع أرباح الشركة، أما فيما يتعلق بشركات الأشخاص فإن مدقق الحسابات الخارجي مطلوب منه الإطلاع على عقد الشراكة بين الشركاء لمعرفة رأسمالها الإجمالي، وحصص كل شريك من الشركاء، ومعرفة الجهة المطلوب منها القيام بإدارة الشركة، والأحكام الخاصة بتوزيع الأرباح، ومعرفة المبلغ الذي يسمح لكل شريك سحبه خلال الفترة المالية، فضلا عن معرفته بكافة الأحكام المتعلقة بحساب الفوائد على السحوبات وحصص كل شريك في رأس المال (Griffin & Lont, 2017, P: 163).

ويشير (عبدالله، ٢٠١٢، ص ١٥٠-١٥١) إلى أن نطاق عمل مدقق الحسابات الخارجي يتطلب منه أن يقوم بالاطلاع على الجوانب بصرف النظر عن شكل الشركة القانوني التي يتم التدقيق عليها، وهذه الجوانب هي:

- ١- دراسة الخريطة التنظيمية للشركة التي يتم التدقيق عليها من اجل التعرف على الأسلوب والطريقة التي يتم بها تفويض السلطات وبيان المهام والمسؤوليات.
- ٢- أن يحصل المدقق على توقيع وتفويض من الشركة التي يتم التدقيق لاطلاع الجهات الحكومية والخاصة.
- ٣- معرفة فيما إذا كانت الشركة التي يتم التدقيق هي شركة مستقلة أو شركة تابعة لشركة أخرى قابضة.

ثالثا: الإجراءات التنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق المتكامل :

إن إتباع بعض الإجراءات التنظيمية محددة عند تنفيذ عملية التدقيق المتكامل تساعد مدقق الحسابات الخارجي على إرساء الخطوط العريضة لعملية التدقيق، كما إتباع بعض الآليات والأساليب تجعله قادرا على تحديد أوجه الضعف والخلل التي قد تظهر في الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة ليتم وضع الاختبارات الكفيلة باكتشاف جوانب الضعف والخلل، وقد أشارت نشرة معايير التدقيق المتعلقة بالإجراءات التنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق: " إلى أن مدقق الحسابات الخارجي مطلوب منه وضع إستراتيجية التدقيق العامة وبيان الإجراءات التنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق، وذلك ضمن خطته عند القيام بعملية التدقيق والتي تبين اتجاه هذه العملية، باعتباره قائداً وموجها لهذه العملية، كما يبين برنامج التدقيق تفاصيل الإجراءات المطلوبة لإتمام خطته في تنفيذ عملية التدقيق.

كما أشارت نشرة معايير التدقيق المتعلقة بالإجراءات التنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق إلى أهداف تنفيذ عملية التدقيق، وبينت أن تلك ضرورة لكافة الشركات مهما اختلفت أشكالها وأحجامها، إذ لخصت أهداف تنفيذ عملية التدقيق بما يلي: (Gray and Manson, 2015, p: 193).

١-التأكد من انه تم تكريس كافة الجهود اللازمة لتحليل ودراسة جميع النقاط المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق.

٢-التأكد من اكتشاف كافة المشكلات المحتملة الوقوع بها قبل القيام بتنفيذ عملية التدقيق.

٣-تسهيل كافة الإجراءات التنظيمية لتنفيذ عملية التدقيق بشكل كلي.

كذلك فقد أشارت معايير التدقيق الدولية إلى أن عوامل الصناعة أو العوامل المتعلقة بالقطاع الذي تنتمي إليه الشركة التي يتم التدقيق عليها يتوجب أن تأخذ بالاعتبار عند تنفيذ عملية التدقيق المتكامل وإجراءاتها التنظيمية القيام بتصميم أنظمة الرقابة الداخلية وأن يمثل مدقق الحسابات الخارجي للمعايير التي تمنع الأخطاء الجوهرية أو سوء التقدير في القوائم المالية، لذلك يتطلب القيام بتوفير هيكل رقابة قوي يساعد في التقليل من احتمال وجود مثل هذه الأخطاء أو سوء التقديرات، وهذا مؤشر يفرض على المدقق القيام بدراسة النظام الداخلي للشركة التي يتم التدقيق عليها من اجل الحصول على المؤشرات الواضحة حول طبيعة الطرق والأساليب والاختبارات الواجب إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق وبناءً على ذلك، فإن المعرفة بطبيعة وأسباب الخطأ والانحرافات تسهم في تحديد الإستراتيجية المناسبة لعملية التدقيق، حيث أن اكتشاف الأخطاء الروتينية يتطلب القيام باختبار العمليات المحاسبية التي تتم خلال السنة وفي نهاية السنة أيضاً، أما فيما يتعلق بالأخطاء الغير روتينية فإن اكتشافها يكون من خلال التركيز على العمليات الغير متكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية، كما أن معرفة مدقق الحسابات الخارجي بطبيعة الصناعة تساعد في ترتيب وتنظيم الإجراءات الرقابية التي تتم على العمليات اليومية المتكررة، سيما وإن مثل هذه الصناعات تكون خاضعة لعمليات التدقيق المنظمة والتي تتم بشكل دوري، لذلك يجب على الشركات التي تنتمي لصناعة معينة أن يكون فيها أقل حدوث للأخطاء وأن تكون ذات طبيعة روتينية (البخيت، ٢٠١٤، ص١٠٧).

ويرى الباحث أن التخصص المهني والمعرفة الفنية بكافة الإجراءات التنظيمية عند تنفيذ عملية التدقيق المتكامل، يكسب مدقق الحسابات الخارجي خبرات إضافية تمكنه من دراسة وتقييم الأخطاء المادية وتحسن من قدرته على تقدير الأخطار المحتملة أن تواجه عملية التدقيق، وبالتالي القيام بوضع كافة الإجراءات التي تكفل تقليل هذه الأخطاء إلى اقل ما يمكن.

تنفيذ التدقيق المتكامل ودوافع الالتزام به :

يتمثل دور مدقق الحسابات التقليدي القيام بالعمليات الرئيسة الآتية: (عبدالله، ٢٠١٢، ص ١٣)

١- القيام بعمليات الفحص والاختبار من اجل التأكد من مدى توافر الدقة والصحة في قياس سلامة العمليات، والمقصود هنا الدقة الحسابية.

٢- ممارسة عمليات التحقيق والتي تشير إلى مدى إمكانية الحكم على سلامة القوائم المالية لتمثيل الوقائع التي أظهرتها العمليات الاقتصادية.

٣- قيام المدقق بالتقرير وبلورة كافة النتائج المتعلقة بعملية التدقيق ككل، وذلك بإصدار تقرير يتم التعبير به عن الرأي الفني المحايد حول مدى موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية.

إن التزام الشركات بالتدقيق المتكامل يحقق العديد من المزايا التي تدفعها إلى الإلتزام بهذا

المدخل، وهذه المزايا هي: (Richard, 2016, p: 71)

١- أن التزام الشركات بالتدقيق المتكامل يضيف مهام ومسؤوليات إضافية إلى مدقق الحسابات الخارجي، وهذا ينعكس بشكل مباشر على زيادة تكاليف عملية التدقيق الخارجي، ولكن زيادة الإهتمام والإشراف على عمل المدقق الداخلي من قبل لجان التدقيق بالشركات وقيام المدقق الخارجي بالتأكد من توافر الإستقلالية والموضوعية عند المدقق الداخلي يساعد المدقق الخارجي على استغلال الوقت والجهود، إذ انه بإمكانه الإعتماد بشكل كبير جدا على النتائج الناجمة عن عمل المدقق الداخلي.

٢- إن التزام الإدارة وقيامها بالتقرير عن هيكل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر فيها، يجعلها مهمة بتصميم وتوثيق وتنفيذ والتقرير عن وجود هيكل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، يسهم بتحقيق القيمة المضافة للشركة وذلك بالحد من حجم الخسائر التي قد تنتج عن وجود الضعف في نظام الرقابة الداخلية وارتفاع معدل الأرباح الناجم عن اقتناص فرصة معينة من خلال إدارة مخاطر الشركات.

٣- أن بعض البنوك التجارية تقوم بالطلب من الشركات تقديم إثباتات حول قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر قبل الحصول على موافقتها على إعطاء هذه الشركات للقروض التي تتقدم بها.

٤- يُعد التزام الإدارة بالتدقيق المتكامل بمثابة الإثبات على مدى كفاءة الإدارة وإخلاصها بالعمل خاصة بحالة انفصال الإدارة عن الملاك.

العلاقة بين التدقيق ومعايير المحاسبة الدولية :

هناك العديد من المحاولات المبذولة من الجهات والهيئات المهنية والعلمية والدارسين والباحثين في الكثير من دول العالم حول إيجاد نظرية للتدقيق، وبالرغم مما تحظى به النظرية المحاسبية من اهتمام، إلا أن القليل قد أعطى لنظرية التدقيق نفس الأهمية، إذ أن الإمام بالمفاهيم الأساسية لعملية التدقيق لا يتم التوصل إليها إلا عن طريق النظرية المحاسبية مع الاعتراف بوجود الإطار العام لنظرية التدقيق (الابراهيم، ٢٠١٦، ص ١٢)

وهناك اتجاهات دراسية وبحثية حديثة ومعاصرة لوضع نظرية للرقابة على حسابات المنظمة ومبني على معايير المحاسبة الدولية تستند على مدخلين، هما:

١- المدخل الكمي: وهذا المدخل يمثل عدد من الأساليب الطرق أو الأدوات التي يتم استخدامها من قبل متخذي القرارات من اجل معالجة مشكلات محددة لترشيد القرارات الإدارية المنوي اتخاذها بشأن حالة معينة، فالمدخل الكمي يستند على أطر كمية أو رياضية يتم من خلالها استيعاب كافة الجوانب المرتبطة بالمشكلة، ومن ثم يتم التعبير عنها بالاعتماد على علاقات رياضية ومعادلات لمعالجة المشكلة وتقديم الحلول المناسبة لها.

٢- المدخل السلوكي: ويستند هذا المدخل على الافتراض القائل بأن السلوك الإنساني هو سلوك هادف، وأن المهمة الأساسية التي تقوم عليها عملية التدقيق هو محاولة حفز مدقق الحسابات على أداء الأعمال المطلوبة منه، وذلك بما يتوافق بين احتياجاتهم واحتياجات المنظمة.

لذلك فانه توجد علاقة وثيقة الصلة بين التدقيق وبين معايير المحاسبة الدولية، بالرغم من أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر، فمن ناحية فإن معايير المحاسبة الدولية هي عمل من الأعمال الإنشائية، بينما يعتبر التدقيق عمل من الأعمال التحليلية، ومن ناحية أخرى فإن المحاسب وفق معايير المحاسبة الدولية هو موظف يعمل لدى المنظمة وتكون مهمته محصورة في الاتفاق أو العقد أو على ضوء متطلبات القانون، كما أن وظيفة المحاسبة هي بالأصل تتعلق بالقياس والتقرير والاتصال، بينما نجد أن وظيفة التدقيق هي الفحص والتحقق والتقرير، مع ملاحظة أن عمل مدقق الحسابات يبدأ عندما ينتهي المحاسب من انجاز أعماله المحاسبية ليقوم المدقق بالتدقيق عليها (جمعة، ٢٠١٢، ص ٦٠).

نبذة عن مكاتب التدقيق الأردنية :

ورد في القانون رقم ٧٣ لعام ٢٠٠٣ قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية ومكاتب التدقيق الأردنية، حيث بموجبه تم تأسيس مجلس تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن بموجب قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، وكان المرجع في إنشاء جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، فجاء في المادة (٤) من القانون تشكيل هيئة عليا لمهنة المحاسبة القانونية يرأسها وزير الصناعة والتجارة وفي عضويتها معظم الجهات التي من شأنها الاهتمام بالأعمال المحاسبية ممثلة بوزير المالية ومحافظ البنك المركزي ورئيس ديوان المحاسبة ورئيس مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية ومدير عام هيئة التأمين ومراقب عام الشركات، بالإضافة لذوي اختصاص بالمحاسبة من القطاع الخاص وأساتذة الجامعات والمحاسبين القانونيين. وقد كان قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المرجع في تأسيس جمعية مسمى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، فنصت المادة (٧) منه على ذلك، وبحيث تتمتع الجمعية بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري، وحدد أهدافها، حيث نصت المادة (٨) منه أن الجمعية تهدف إلى رعاية مصالح الأعضاء والحفاظ على تقاليد المهنة وشرفها، إلا أنه لم يتعرض لموضوع تفصيلي فيما يتعلق بتقاليد المهنة، وقواعد شرف المهنة التي ينبغي على المحاسب القانوني الالتزام بها. بينما بينت المادة رقم (١٧) من القانون أن من مهام وصلاحيات مجلس إدارة الجمعية ترسيخ قواعد السلوك المهني، وإجراء عمليات التفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين المزاولين، بالإضافة إلى النظر في النزاعات بين المحاسبين القانونيين المتعلقة بمزاولة المهنة وبين المحاسبين القانونيين وعملائهم وإقرار التسويات بشأن هذه النزاعات (المملكة الأردنية الهاشمية، قانون رقم ٧٣ لعام ٢٠٠٣: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، المادة ١٧).

ونظراً لكون سلوك الأفراد ذو أثر في سلوكهم المهني، فقد جاءت المادة ٢٢ من القانون بالشروط الواجب توفرها فيمن يتقدم للحصول على إجازة المزاولة، وقد كانت الفقرات (ب) و(ج) ذات علاقة بالسلوك المهني حيث بينتا أنه يشترط بمقدم الطلب أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة، وغير محكوم عليه بجناية أو بجنحة مخلة بالأخلاق. وإذا ما تم النظر في المادة ٢٤ من القانون، فقد تضمنت أن مزاولة المهنة وقبل منحه إجازة المزاولة فإنه يقسم اليمين التالية والتي تتضمن إشارة واضحة على ضرورة الالتزام بالآداب والقواعد المهنية (أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي بشرف وأمانة دون تحيز، وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، وأن أحافظ على أسرار المهنة وآدابها وقواعدها).

حيث حددت المادة ٢٧ من القانون ما يلي: (المملكة الأردنية الهاشمية، قانون رقم ٧٣ لعام

٢٠٠٣: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية)

أ- تحدد قواعد سلوك المهنة وآدابها بمقتضى تعليمات تصدرها الهيئة العليا بناء على تنسيب مجلس جمعية المحاسبين القانونيين.

ب- أنه على المحاسب القانوني الالتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها، ويترتب عليه عند القيام بواجبات عمله أن يحافظ على أسرار المهنة تحت طائلة المسؤولية القانونية.

المبحث الثاني: ممارسات إدارة الأرباح

تمهيد :

تعتمد الأساليب الابتكارية في إدارة الأرباح على مجموعة من التقنيات المبتكرة تهدف مجملها إلى إحداث تجميل صوري للقوائم المالية، وذلك للحصول على تأييد ذوي المصالح من خلال الإرتقاء بنود القوائم المالية إلى تطلعاتهم، مما يعني بالضرورة تحويل وتحويل واقعية ما تقدمه القوائم المالية، وقد ساهمت هذه الممارسات المتبعة في إدارة الأرباح باستحداث أثراً مالياً ضخماً أعتبر أحد الأسباب الرئيسية في إنهيار الكثير من الشركات والكيانات الإقتصادية الضخمة مثل (Worldcome) و (Xerox) و (Enron) والشركة الإيطالية (Pramalat) (Gaetan & Stolowy, 2013, p: 3).

لذلك فقد إتجهت الجهات المختلفة المعنية بالعمل المحاسبي من إدارات الشركات المختلفة والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة، بالإضافة إلى الباحثين والمختصين، لإيجاد تقنيات جديدة تساعد في الحد من الممارسات المحاسبية الابتكارية وتحديد إدارة الأرباح، وذلك من أجل إضفاء نوع من الموثوقية والمصدقية على البنود والمضامين الواردة في القوائم المالية (دهمش وأبو زر، ٢٠٠٥، ص٢).

لعل وجود جهات إشرافية رقابية تعمل جنباً إلى جنب مع إدارات الشركات المختلفة قد ساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، نظراً لما تقدمه هذه الجهات من مساعدات تمثلت بمراجعة السياسات المحاسبية المستخدمة وفرض السياسات والإجراءات للعمل الرقابي المحاسبي وتقديرات الإدارة.

ومن ناحية أخرى فقد قامت الجهات والهيئات الرسمية بسن العديد من القوانين والتشريعات الرامية إلى ضبط ممارسات إدارة الأرباح للحفاظ على حقوق ذوي المصالح من خلال حفاظها على ممتلكات إستثمارتهم في الشركات المختلفة، إذ تم فرض العديد من القوانين والسياسات والإجراءات الوقائية الملزمة للشركات وذلك لتجنب الآثار السلبية لهذا النوع من الممارسات، ومن الأمثلة على ما عرف بالولايات المتحدة بقانون Sarbanes-Oxley لعام ٢٠٠٢ (خليفه، ٢٠١٣، ص١٢٣).

وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن القول بأن وجود القوانين والتشريعات والسياسات والإجراءات والضوابط الرقابية التي تحكم العمل المحاسبي وبطريقة تحد من ممارسات إدارة الأرباح قد أصبحت ضرورة ملحة بشكل كبير والتي يمكن بموجبها تطويع بنود القوائم المالية حسب الحاجة لمقابلة تطلعات الإدارة وذوي المصالح عن طريق إدخال حركات وهمية لأنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة، واستحداث آلية معينة لإخفائها، مما يؤدي إلى تصوير القوائم المالية بشكل لا يعكس محتواها الإعلامي الفعلي للمنظمة

مفهوم إدارة الأرباح :

إن الهدف من القوائم المالية هو تصوير الواقعة التي تتم بها العمليات الاقتصادية وبطريقة تعكس حسن استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنظمة، وتعتبر الإدارة مسؤولة عن دقة وموضوعية البيانات وما يتم إصداره من القوائم المالية، إلا أن تمتع الإدارة بالصلاحيات يسمح لها بأن تفرض السيطرة على مجريات الأمور داخل المنظمة، وقد يمنحها الفرصة لتعديل واقعية ما تصوره هذه القوائم لكي يكون هناك اتساق بين مضمون هذه القوائم مع الأهداف الموضوعية، ويظهرها بالمظهر الجيد والحسن أمام مستخدمي القوائم المالية، وعليه يمكن القول بأن هذه الظاهرة تتسع وتتفشى في ظل إتساع فجوة التوقعات الناتجة عن عدم التماثل بالبيانات والمعلومات بين معدي القوائم المالية وبين التوقعات لمستخدمي هذه القوائم المالية (Lan & Subhrendu, 2008, p: 406).

وبناءً عليه فإن إزدياد فجوة التوقعات بين مُصدري ومُستخدمي القوائم المالية، وما ترتب عليها من التدايعات المالية السلبية تكون قد تراكمت من سنة إلى سنة أخرى، وتحدث بذلك فشل مالي يؤدي بكبرى الشركات العملاقة وكما حصل مع شركة إنرون، إذ ثار النقاش والجدل حول المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية للإدارات المختلفة لتطويع الأرقام المالية حسب ما تمليه مصلحة الإدارة، وهذا ما أطلق عليه بإدارة الأرباح، حيث يمكن تقسيمها إلى قسمين رئيسيين هما: (Parfet, 2015, p: 481)
أولاً: إدارة الأرباح الجيدة :

يهدف هذا النوع إلى إدارة الأرباح التشغيلية لمنظمة الأعمال، وذلك من خلال إتخاذ بعض القرارات التي تهدف مجملها إلى تحقيق الاستقرار المالي والعمل على زيادة الإنتاجية، ومن الأمثلة على ذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الحوافز على الموظفين بحالة تحقيق الإيرادات التي تسمح بذلك، أو زيادة فترات الراحة في حال كون الإنتاج ومعدل الإنجاز أعلى أو يفوق ما هو مخطط له (Parfet, 2015, p: 481).

ثانياً: إدارة الأرباح السيئة:

ويهدف هذا النوع إدارة الأرباح إلى إخفاء الأرباح التشغيلية من خلال قيام معدي القوائم المالية بالاعتماد على المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية المعمول بها، إضافة إلى المغالاة في التقديرات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك، القيام بتخفيض نسبة الديون المشكوك في تحصيلها، وذلك بهدف زيادة قيمة الأصول المتداولة، وبالتالي إعطاء صورة لا تكون معبره مدى واقعية حسابات المدينون

وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها " تدخل الإدارة المتعمد أو تدخل معدي القوائم المالية سواء عند وضع المعايير أو تعديلها أو تطبيقها، أو عند إتخاذ القرارات التمويلية أو التشغيلية، وذلك بهدف الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والذي يحقق المصالح الذاتية لها" (حامد، ٢٠١٤، ص٩).

وتم تعريف إدارة الأرباح على أنها " المنهجية التي تستخدمها الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية التي تهدف إلى تقديم الحلول والمعالجات المحاسبية للمشاكل القائمة أو المحتملة وإكساب التقارير المالية صورة مغايرة ومختلفة للحقيقة والواقع ولأهداف مشروعة أو غير مشروعة"

في حين يعرف (Schroder et al, 2015, p: 149) إدارة الأرباح على إنها "تلك المحاولات التي تدعمها الإدارة من اجل التأثير على أرقام الأرباح المعلن عنها في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية". ويعرف (Jackson Pitman & Jackson, 2016, p:3) إدارة الأرباح على أنها إستخدام الحكم الشخصي عند التقرير عن القوائم المالية، وتنظيم المعاملات الاقتصادية بطريقه تساعد على تحويل واقعية بنود القوائم المالية، بهدف تضليل ذوي المصالح وخاصة فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي للمنظمة، أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على التقارير والقوائم المالية.

ويلاحظ من التعاريف السابقة بأنها تتفق على وجود نية لدى الإدارة كشرط مسبق لإدارة الأرباح، كما أن بعض الدراسات تناولت نية الإدارة الكامنة وراء ارتكاب الممارسات التي ينطوي مضمونها تحت مسمى إدارة الأرباح، حيث بينت النتائج إلى أن الهدف يكمن في تحسين المظهر العام لإدارة المنظمة عن طريق التقرير عن المعلومات المالية المغايرة للواقع الفعلي للمنظمة، في حين بينت نتائج دراسات أخرى أن الهدف يكمن في تحسين القدرة التنبؤية للتدفقات النقدية (Johnson etal, 2015: 217).

ويمكن القول بأن الممارسات المضللة تعتبر غير قانونية من وجهة نظر المشرعين والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق، لكونها مبنية على نية الإدارة المتعمدة لخداع مستخدمي القوائم المالية، ومن ناحية أخرى تعتبر شرعية من وجهة نظر إدارة المنظمة لكونها تهدف إلى بقاءها واستمرارها، وذلك من خلال استغلال المرونة الواردة بالمعايير والقوانين المعمول بها، أو في حال تطبيق بعض تقنيات إدارة الأرباح دون الوعي المسبق لإنتمائها لتقنيات إدارة الأرباح (Lan & Subhrendu, 2008: 408).

ويرى الباحث أن إدارة الأرباح هي عملية تضمن لمنظمات الأعمال زيادة الشفافية في التقرير عن القوائم المالية المنشورة من خلال الاستفادة من المرونة التي توفرها المعالجات المحاسبية والمالية والتي تعكس توقعات الإدارة التنفيذية فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية.

الطرق المستخدمة في إدارة الأرباح :

فيما يلي عرض لبعض الطرق التي تنتهجها المنظمات في إدارة الأرباح في القوائم المالية الصادرة

عنها:

أولاً: الكوكي جار (Cookie Jar) :

هي عبارة عن احتياطي محتمل (Contingent Reserve)، حيث تلجأ المنظمات إلى تكوين هذا الاحتياطي في فترات الرواج التي تمر بها، ويكون هذا الإجراء تحسباً لانخفاض الأرباح في فترات الكساد المحتملة، وعليه ففي فترات الرواج تزداد قيمة الاحتياطيات والمصاريف ليتم تخفيضها في فترات الكساد، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأرباح في الفترة المالية التي تمتاز بانخفاض الأرباح، ومن الأمثلة على استخدام هذا الإحتياطي، ما قامت به شركة (Worldcom) في العام ٢٠٠٢، حيث قامت بتكوين احتياطيات مالية بقيمة ٢.٥ بليون دولار تحسباً لدعاوى قضائية محتملة والتزامات ضريبية متوقعة (Kokoszka, 2013, p: 7).

ثانياً: التبادل الظهير (Back to Back Swap) :

يتمثل التبادل الظهير بالاتفاق الذي يبرم بين طرفين، بحيث يجبر الطرف الأول على بيع أصل للطرف الثاني، شريطة أن يقوم الطرف الأول بشراء أصل مماثل بنفس الوقت وبنفس السعر لزيادة إيرادات الأطراف المتعاقدة والتي عادة ما تكون منظمات أعمال (Popular Earning Management Technique, 2012, p: 14, on line, Accessed in, 6-1-2017).

ثالثاً: الهيكلة أو التنظيف (Big Bath)

تشير هذه الطريقة إلى تقييم الإدارة لخسارة معينة ناتجة عن إعادة الهيكلة، حيث تسمح المعايير المحاسبية للشركات التي تشهد إعادة هيكلة بتقدير الخسائر الناتجة عن هذه العملية ليتم التقرير عنها في نتائج الأعمال كأحداث غير عادية، وبشكل عام ينصح بتقييم قيمة الخسائر الناتجة عن عمليات إعادة الهيكلة مرة واحدة، كما ينصح بتضخيم قيمتها عند تقييمها لتفادي أية تقلبات في الأرباح المتوقعة في الفترات المالية اللاحقة (في حال تقييم الخسائر بأقل مما يجب ستضطر الإدارة إلى زيادة المخصص، وبالتالي التأثير على أرباح الفترة المالية اللاحقة التي تم إعادة تقييم المخصص بها)،

ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة ما يلي: (Popular Earning Management Technique,)

(2012, p: 14, on line, Accessed in, 6-1-2017).

١- إعادة الهيكلة التشغيلية: إن إعادة الهيكلة التشغيلية تتمثل بعمليات تحسين الجدوى الاقتصادية لنماذج العمل القائمة، مثل عمليات الدمج، وبيع قطاعات أو القيام بإيقاف بعض خطوط المنتجات، أو الإجراءات التي تتبعها المنظمة بخفض التكلفة وتعديل المسار والإفلاس، يجب تنفيذ كلا من إعادة الهيكلة المالية وإعادة الهيكلة التشغيلية بشكل متزامن من أجل الحفاظ على الأعمال.

٢- هيكله الديون المشكوك في تحصيلها: والديون المشكوك في تحصيلها هي الديون التي يتوقع عدم تحصيلها ويتم تكوين مخصص لها ويتم حساب المخصص بطريقتين، إما كنسبة من رصيد العملاء أو كنسبة من صافي المبيعات الآجلة.

٣- إعادة تقييم الأصول: هي العملية المتعلقة بإعادة تسعير أصول المنظمة الثابتة الرأسمالية وتقييمها بما يحقق أهداف المنظمة، مثل تقوية وتدعيم مركزها المالي أو المحافظة عليه أو المحافظة على حقوق المساهمين.

٤- تخفيض مستوى النشاط التشغيلي: وتشمل العمليات والإحداث التي تدخل بتحديد أرباح الشركة وخسائرها، وهي مؤشر لقياس الربحية الناتجة عن الأنشطة الأساسية للمنظمة، ويعكس معدل النشاط التشغيلي العلاقة بين الربح التشغيلي والمبيعات، وتظهر العوائد من الأنشطة الأساسية قبل المصروفات غير التشغيلية والإيرادات والضرائب قدرات المؤسسة على تحقيق الأرباح من الأعمال الأساسية.

رابعا: سوء استخدام الأهمية النسبية (The Abuse of Materiality)

لقد عرفت الأهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية الأهمية النسبية على أنها " مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، والذي يعتمد بدوره على الظروف المحيطة التي تعايش معها منظمات الأعمال، مما يساهم بشكل لا يستهان به في تغيير حكم الشخص المستخدم للمعلومات المحاسبية والمالية أو التأثير في حكمة من خلال الإغفال والتحريف للبيانات"، وعليه فإذا كانت نماذج السلوكيات المتبعة من قبل الإدارة تؤثر على الأداء المالية للشركة سواء في المستقبل القريب أو البعيد، يتوجب عليها الإفصاح عن مثل هذا السلوك في التقارير المالية لضمان تخفيف وطأة عدم تماثل المعلومات بين معدي القوائم ومستخدميها (لوبك وأرينز، ترجمة الديسبي، ٢٠١٥، ص ٣٢٢).

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع الدراسة الحالية، ومن هذه الدراسات ما يلي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية :

١-دراسة المطارنة، (٢٠١٣)، بعنوان: دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، شمل مجتمع الدراسة مكاتب التدقيق العاملة في الأردن والبالغ عددها حوالي (٨٢) مكتب تدقيق مرخص، أما العينة فتكونت من (٢٦١) مدققاً يعملون في مكاتب التدقيق في الأردن.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لدور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح على جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بينت النتائج أهمية الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة تدقيق على حدة على أن تتضمن جدول زمني لانجاز كل مهمة. وبينت النتائج أهمية التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة، وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة التي يقومون بتدقيقها.

كذلك بينت النتائج أهمية إلزام مدققي الحسابات بالحصول على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة، وكذلك وضع سياسات وإجراءات دقيقة بعد إتمام عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشأن تعيين الأفراد المؤهلين بحيث تتوفر فيهم الصفات المهنية والعملية اللازمة. وبينت النتائج أهمية احتواء المعلومات المحاسبية على معلومات تتصف بخاصية الصدق في التعبير عن الظواهر المراد التقرير عنها، كذلك ضرورة تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية. وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية، وذلك لتأثيرها الواضح على جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة الدراسة.

٢-دراسة (الحمود، ٢٠١٣)، بعنوان: دور معايير التدقيق الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعي

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور معايير التدقيق الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، تم توزيع استبانة على عينة الدراسة في الشركات الصناعية الكويتية، وتمت معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS). واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي.

وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق الدولية وبين فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية الكويتية، إذا تبين أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يجعل المعلومات ملائمة لحاجات صنع القرارات ومستخدمي البيانات المحاسبية، ويسهم في توصيل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب (التوقيت الملائم)، ويؤدي كذلك إلى تطابق الخصائص النوعية المحددة في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية. كما تبين أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى تحسين كفاءة التقارير المالية في خدمة مستخدميها لكون المعلومات الواردة فيها حيادية، وغير متحيزة، وتعرض الحقائق غير منقوصة، وأن هذه المعلومات قابلة للإثبات وبشكل يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات. وعلى ضوء هذه النتائج أمكن الوصول إلى توصيات أهمها: التأكيد على أهمية توافر الصفات الخاصة بالأفراد مثل الاستقلالية والموضوعية لتأدية أعمال التدقيق.

٣-دراسة عوض، (٢٠١٤)، بعنوان: قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري.

هدفت الدراسة إلى قياس محددات دور مدقق الحسابات الخارجي في التقليل من ممارسات أنشطة إدارة الأرباح، وتعزيز نظم حوكمة الشركات، بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي طبقت على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، ولتحقيق الغاية المرجوة من الدراسة، تم تقسيمها إلى ثلاثة مباحث رئيسية، تعرض المبحث الأول منها إلى دراسة طبيعة إدارة الأرباح، وما يرتبط بها من طرق وأساليب، ونماذج قياس، في حين ناقش المبحث الثاني، طبيعة حوكمة الشركات، ومحددات دور عملية التدقيق، ليناقش المبحث الثالث تحديد عينة الدراسة واختبار الفروض الثلاثة المحددة بالدراسة.

وبينت نتائج الدراسة أن التطورات التي لحقت ببيئة الأعمال المعاصرة كشفت عن السلوك النفعي الذي تتبعه إدارة المنشأة في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية، واستخدام أحكامها في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، وتبين انه وعلى الرغم من أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تتضمن درجة من المرونة في اختيار السياسات والطرق المحاسبية، لمواجهة الظروف المختلفة، وإيصال المعلومات الملائمة إلى الجهات الخارجية، إلا انه وفي إطار افتراض المنفعة الذاتية، تعمل الإدارة على استخدام هذه الحرية في تحقيق منافع ذاتية خاصة بها.

وبينت الدراسة انه حوكمة الشركات لا تناقش ما إذا كان من الضروري وجود وظيفة التدقيق الخارجي، وإنما تعتبرها بديهية، ويجب العمل على تعزيز ضمان نزاهة واستقلالية وموضوعية مدققي الحسابات، من خلال الدور الإشرافي الخارجي الذي يقومون به. كما أظهرت النتائج الدراسة أن ارتباط مكتب التدقيق مع مكتب عالمي، من شأنه تقليل ممارسات إدارة الأرباح التي تزيد من الأرباح المحاسبية، وذلك من خلال التطبيق على عينة من المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، وتبين أيضاً أن زيادة الحصة السوقية لمكتب التدقيق تساهم في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.

٤-دراسة باقبي (٢٠١٦)، بعنوان، " دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح: دراسة نظرية،

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها، واتبع الباحث في دراسته على المنهج النظري بالاعتماد على الكتب والمجلات لتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها، وبناءً على ذلك فقد عرض الباحث بعض الإجراءات التي أفرزتها أدبيات التدقيق لتحجيم تلك الممارسات مع توضيح دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض تخفيض التضليل في التقارير المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية إجراء المزيد من البحوث في البيئة العربية بهدف التحري عن مدى وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية ودوافع ممارستها، وبينت أهمية قيام المنظمات المهنية أن تطور وسائل اكتشاف حالات الممارسات المحاسبية الإبداعية وإدارة الأرباح حتى تتماشى مع الزيادة المطردة في تلك الحالات التي قد تؤدي إلى إخفاق عملية التدقيق. وأوصت بضرورة قيام مدقق الحسابات بالإهتمام بوضع برامج تدريبية للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال.

٥-دراسة الصراير، (٢٠١٦)، بعنوان: استراتيجيات الحاكمة المؤسسية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استراتيجيات الحاكمة المؤسسية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، وقد قام الباحث بتصميم استبانة خطية تخدم متغيرات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (٢٥٥) شركة، أما العينة فتكونت من (١٨٨) مستجيباً.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن حاكمية الشركات تهتم أساساً بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من أجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين والمتمثل في حماية أموالهم والعمل على تنميتها من خلال زيادة العائد. كما تهتم أيضاً بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة من مديريها، عمال، عملاء، دائنين...الخ، وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية والمالية الدقيقة في الوقت المناسب وهذا بقصد اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.

كما أشارت النتائج بشكل عام إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) لتطبيق استراتيجيات الحوكمة بمبادئها المتمثلة بـ (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الشفافية والإفصاح، مسؤوليات مجلس الإدارة) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وأوصت الدراسة بضرورة التأكيد على أهمية وجود دليل أو إطار حوكمة الشركات وبشكل متناسق مع أحكام القانون والالتزام به، مع ضرورة قيام مجلس إدارة الشركة بتطبيق أعلى معايير الأداء المهنية على جميع نشاطات الشركة.

٦-دراسة الإبراهيم، (٢٠١٦)، بعنوان: أثر التدقيق في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت، تكون مجتمع الدراسة من جميع فروع الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والمنتشرة في دولة الكويت والبالغ عددها ٥٨ فرعاً، أما العينة فتكونت من (١٢٨) مستجيباً من المـدققين (المراقبين) الذي تم تعيينهم من قبل وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل بالجمعية. اتبعت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على نوعين من مصادر المعلومات هما البيانات الثانوية والأولية وتم إتباع الأسلوب الوصفي والتحليلي واختبار الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات.

وتوصلت الدراسة إلى انه يوجد أثر لمعايير التدقيق مجتمعة المتمثلة بـ(المعايير العامة "الشخصية"، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت. وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عدداً من التوصيات من أبرزها: التركيز على توافر الخبرة العملية لدى المراقب للقيام بواجباته فيما يتعلق بتقييد البضاعة الواردة للجمعية وخاصة البضاعة المجانية مع تعزيز الضوابط لحث المراقب على بذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بفحص ميزان التدقيق الشهري لبيان المصاريف المبالغ فيها.

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية :

١-دراسة (Amat and Oliveras, 2013) بعنوان:

Ethics, Creative Accounting and Earning Management: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain

الأخلاقيات، والمحاسبية الإبداعية وإدارة الأرباح: بعض الأدلة التجريبية على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في إسبانيا

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وإدارة الأرباح وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة في أسبانيا. واستخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي في تحليل بيانات الدراسة، وقد شمل المسح (٥٤٦) مستجيباً، وكانوا من ضمن عينة تشمل (٥٧) شركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنظمة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها، كذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن هذا النوع من الأصول يحمل أهمية كبيرة ويحتل مكانة إستراتيجية في عمليات تقييم أداء المنظمات. كذلك تبين أن غالبية استخدامات أساليب التلاعب وإدارة الأرباح في الأصول غير الملموسة للمنظمات كانت تستهدف ترغيب المؤسسات المصرفية لمنح المنظمات قروضا عند طلب ذلك. كما بينت أن المنظمات تقوم بممارسة إدارة الأرباح والتلاعب بالإيرادات والدخول، والمصاريف والالتزامات والأصول، كما تقوم الشركات بهذه الممارسات في قائمة الدخل، وفي الميزانية، وفي قائمة التدفقات النقدية.

٢-دراسة (Bierstaker et al, 2013)، بعنوان:

The Impact of Information Technology on the Audit Process: An Assessment of the State of the Art and Implications for the Future

أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق: تقييم حالة الآثار المترتبة عليها في المستقبل
هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق، تم جمع المعلومات عن طريق إجراء مقابلات مع المدققين في أربع من أكبر خمس شركات المحاسبة في العالم، هذه الشركات لها موارد كبيرة حيث يمكن الاستفادة منها في عملية البرمجة، وأعد شخص يعمل في أكبر شركات المحاسبة الدولية دورة تدريبية ثم دمجت هذه البيانات مع بعضها لتقييم تأثير التكنولوجيا على عملية مراجعة الحسابات. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد خلصت إلى عدد من النتائج منها أن التحول من الأنظمة الورقية إلى برامج التدقيق المتقدمة أدى إلى استكمال تطبيق معظم إجراءات عملية التدقيق، وأن التكنولوجيا لها تأثير كبير على كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وتسمح بتدقيق جميع بيانات العميل وهذا بدوره سوف يؤدي إلى تحقيق مكاسب هائلة في كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات. وأظهرت نتائج الدراسة كذلك أن تكنولوجيا المعلومات هي واحدة من الأمور المهمة جدا في جميع الشركات. وأوصت الدراسة بالتركيز على أهمية مواكبة مهنة التدقيق للتطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية المراجع ودعمه، والتخطيط المسبق لعملية المراجعة والتنفيذ السليم لها.

٣-دراسة (Zauwiyah and Fadzly, 2014)، بعنوان:

External Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia

فجوة التوقعات في عملية التدقيق الخارجي: حالة ماليزيا
هدفت هذه إلى التعرف والتحقق من مدى وجود فجوة توقعات في عملية التدقيق الخارجي ومقارنتها مع النتائج التي توصلت إليها الدراسات المشابهة، وتقييم التصورات التي يقدمها مستخدمو نتائج التدقيق الخارجي في ضوء الانهيارات والفضائح المالية التي حدثت في العالم، وبيان أثر تعلم مستخدمو القوائم المالية لعملية التدقيق الخارجي، وقد أجريت هذه الدراسة في ماليزيا على عينة مكونة من (٢١٦) مستجيباً.

وبينت نتائج الدراسة أن بعضاً من المظاهر التي كشفت عنها الدراسة يوجد بها فجوة توقعات وانها كانت مجرد أفكار خاطئة حول عملية تدقيق الحسابات من وجهة النظر الخارجية ومن قبل مستخدمي القوائم المالية، وان هذه الفجوة سوف تزول إذا ما تم تثقيف هؤلاء المستخدمين، وبينت النتائج أن فجوة التوقعات تمحورت حول الجوانب المرتبطة بالمسئوليات التي يؤديها المدققين والغش والاحتيايل وإدارة الأرباح في السجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية ونظام الرقابة الداخلية.

كما بينت النتائج وجود اختلاف بين مدققي الحسابات ومستخدمي للقوائم المالية فيما يتعلق بإدارة الأرباح بالرغم من أن مستخدمي تلك القوائم المالية من المالىزيين لا زالوا يثقون بعملية التدقيق الخارجي، وأوصت الدراسة بضرورة القيام بتحسين عملية الاتصالات بين مستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات الخارجيين، وزيادة نطاق عملية التدقيق الخارجي من اجل تقوية سلامة عمل المدقق الخارجي وتثقيف مستخدمي القوائم المالية بطبيعة ووظائف مدقق الحسابات الخارجي.

٤-دراسة (Kouaib & Jarbouib, 2014)، بعنوان:

External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian Sectors .

جودة التدقيق الخارجي وهيكل الملكية: التفاعل والأثر على إدارة الأرباح للقطاعات الصناعية والتجارية التونسية.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير جودة التدقيق الخارجي على هيكل الملكية للقطاعات الصناعية والتجارية التونسية، إضافة إلى بيان أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح. تكونت عينة الدراسة من (٦١) شركة تونسية مسجلة وغير مسجلة في السوق التونسي للأوراق المالية وتعمل في المجال الصناعي والتجاري للفترة من الأعوام ٢٠٠٧ ولغاية ٢٠١١. وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلا الاعتماد على بيانات هذه الشركات.

وبعد إجراء التحليلات الإحصائية توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن جودة التدقيق الخارجي لها تأثير سلبي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية ولا تؤثر على إدارة الأرباح في الشركات التجارية، كما أن التأثير التقاطعي لكل من جودة التدقيق الخارجي والملكية المؤسسية على إدارة الأرباح سلبي في الشركات الصناعية ولا يوجد تأثير لهذا التأثير التقاطعي على إدارة الأرباح في الشركات التجارية.

Application of External Audit in Earning Management

التطبيق العملي لوظيفة التدقيق الخارجي في إدارة الأرباح

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية التطبيق العملي لوظيفة المراجعة الخارجية في إدارة الأرباح، تم إجراء الدراسة في ولاية تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية، واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي وذلك بتغطية ما يتعلق بشرح وتفسير التدقيق الخارجي، والتعرف على الوظائف التي يؤديها وبيان الدور الذي تؤديه في إدارة الأرباح التي يتم ممارستها بالمنظمة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج أن وظائف المراجعة الخارجية ونطاق عملها وغاياتها قد تطورت بشكل كبير منذ منتصف القرن العشرين الماضي، حيث أصبحت وظيفة مراجعة العمليات المحاسبية والمالية من قبل المراجع الخارجي عنصراً مهماً من العناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية. وتبين أن الوظائف الحديثة للمراجعة الخارجية تسمح بالتدخل في عملية إدارة الأرباح، فالمراجعة الخارجية يمكن أن تكون موجودة في لتوفير تأكيد معقول بأن الخطر الناجم عن الأحداث والظروف السلبية سيتم تحديدها وتقييمها من خلال استخدام الطرق الكمية الملائمة والكافية، وأن الخطر المرتفع والناجم عن ممارسة إدارة الأرباح والموافق عليها من الإدارة سوف يتم اكتشافها، وإن الخطر الخفيف التأثير سيتم تقييمه ومراقبته، وأن المعلومات التي تحتاجها عملية إدارة الأرباح سوف تكون موثوق بها ومتوافرة في الوقت المناسب. وأوصت الدراسة بضرورة قيام إدارة المنظمات بالإستعانة بمدققي الحسابات الخارجيين لضمان دقة المعلومات بالشكل الذي يرتقي إلى المستوى المطلوب.

٦-دراسة (Gendron et al, 2016)، بعنوان :

The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance

أثر خبرة مراقبي الحسابات على المراجعة الحكومية

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر خبرة مراقبي الحسابات على المراجعة الحكومية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج النظري التحليلي لإحدى محافظات كندا وهي محافظة ألبيرتا (Alberta)، لفهم بناء إدعاء الخبرة في مهمات المراجعة الحكومية. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن أعضاء مكتب المراجعة الحكومي دعموا إدعاءهم للخبرة، وقد ربط المكتب خبرة المراجعة بالمشكلة السياسية لاستئصال العجز والدين الحكومي، وحوكمة الإدارة في أكبر مجال لحياة الأعمال.

كما تبين أهمية دعم المكتب إدعاءاته للخبرة من خلال عرض وجهات نظره عن الطرق التي يجب أن تطبق في مشروع قياس الأداء. في محافظة ألبيرتا، مراقبي الحسابات لم يكونوا مساندين فقط لقيمة المراجعة المالية وإدارة النتائج، ولكن الإدعاء بتقييم إجراءات الأداء يجب أن يضيف شرعية ومصداقية إلى عملية الإدارة العامة الجديدة، وان ترقية خبرة مراقب الحسابات وتصديق مشروع قياس الأداء تم ربطهما بشكل قوي وفعال، حيث أن مراقبي حسابات الولاية لعبوا دوراً حاسماً في انجاز أحد أكثر التأثيرات الواسعة للإدارة العامة الجديدة. وتبين أن المختبرات المهنية مثل التي تمت إدارتها من خلال مكاتب المراجعة الحكومية، كمواقع لإنتاج وتصديق التقرير، تلعب دوراً هاماً في عملية شبكات تطوير الدعم حول إدعاءاتها للخبرة. وأوصت الدراسة بضرورة الربط القوي للتمويل وأعمال الشركات، المحاسبين ومراقبي الحسابات محركات أساسية لتشويه الحدود بين الممارسات التنظيمية في القطاع العام والخاص.

الجدول رقم (٢-١)
ملخص الدراسات السابقة

عنوان الدراسة	اسم الباحث والسنة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية	المطارنة، (٢٠١٣).	التعرف على دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية	وجود تأثير لدور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح على جودة التقارير المالية	انها هدفت إلى التعرف على دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، حيث أسهمت في معرفة الجوانب المتعلقة بمتغير الاخلاقيات كأحد الابعاد المستقلة المعتمدة في الدراسة الحالية
قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري	عوض، (٢٠١٤).	قياس محددات دور مدقق الحسابات الخارجي في التقليل من ممارسات أنشطة إدارة الأرباح	أن التطورات التي لحقت ببيئة الأعمال المعاصرة كشفت عن السلوك النفعي الذي تتبعه إدارة المنشأة في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية	تم الاستفادة من مطالعة هذه الدراسة في معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في التقليل من ممارسات أنشطة إدارة الأرباح وهو نفس المتغير التابع الذي اعتمدت عليها الدراسة الحالية

<p>تم الاستفادة من مطالعة هذه الدراسة في انها اسهمت ببيان أنشطة المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها وهذا يمكن الاستفادة منه في تعزيز توجهات الباحث نحو اجراء الدراسة الحالية</p>	<p>أهمية إجراء المزيد من البحوث في البيئة العربية بهدف التحري عن مدى وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية ودوافع ممارستها</p>	<p>التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها</p>	<p>بأبقي (٢٠١٦)،</p>	<p>دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح: دراسة نظرية</p>
<p>تم الاستفادة من هذه الدراسة في انها هدفت إلى أثر استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وهذا يفيد الدراسة الحالية في صياغة المتغير التابع لهذه الدراسة</p>	<p>أن حاكمية الشركات تهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من أجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين</p>	<p>التعرف على أثر استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية</p>	<p>استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة</p>	<p>الصرايره، (٢٠١٦)،</p>
<p>تم الاستفادة من هذه الدراسة انها تناولت بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وإدارة الأرباح وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة، وهذه تفيد الدراسة الحالية في تعزيز توجهاتها البحثية نحو اعتماد المتغير التابع</p>	<p>القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنظمة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها</p>	<p>توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وإدارة الأرباح وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة</p>	<p>Amat and Oliveras, 2013</p>	<p>Ethics, Creative Accounting and Earning Management: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain</p>

تم الاستفادة من هذه الدراسة في تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجر باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات عند اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وهذا يعزز التوجه نحو اعتماد المتغير التابع للدراسة الحالية	بينت نتائج الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال	تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجر باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات عند اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	Citron, 2013	United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession
تم الاستفادة من هذه الدراسة في بيان مدى وجود فجوة توقعات حول عملية تدقيق الحسابات من وجهة النظر الخارجية ومن قبل مستخدمي القوائم المالية وهذا يفيد الدراسة الحالية فيما يتعلق باعتماد مكاتب التدقيق كعينة دراسة خارجية	أن بعضا من المظاهر التي كشفت عنها الدراسة يوجد بها فجوة توقعات وانها كانت مجرد أفكار خاطئة حول عملية تدقيق الحسابات	التعرف والتحقق من مدى وجود فجوة توقعات في عملية التدقيق الخارجي ومقارنتها مع النتائج التي توصلت إليها الدراسات المشابهة	Zauwiyah and Fadzly, 2014	External Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia
تم الاستفادة من هذه الدراسة في أثر جودة التدقيق الخارجي على إدارة الأرباح، وهذا يفيد الدراسة الحالية فيما يتعلق بالتعرف على أثرها في ممارسات ادارة الارباح	أن جودة التدقيق الخارجي لها تأثير سلبي على إدارة الأرباح في الشركات الصناعية ولا تؤثر على إدارة الأرباح في الشركات التجارية	التحقق من تأثير جودة التدقيق الخارجي على هيكل الملكية للقطاعات الصناعية والتجارية التونسية	Kouaib & Jarbouib, 2014	External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian Sectors.

<p>هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تصميم أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، ويتقارب هذا الهدف مع هدف الدراسة الحالية</p>	<p>أهمية التزام مدقق الحسابات بالأمانة وعدم انحيازه لمصلحته الشخصية ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق</p>	<p>بيان أهمية تصميم أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية</p>	<p>Matarenh, 2015</p>	<p>Design Ethics of the Accounting Profession to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements Issued by the Jordanian Public Shareholding Companies</p>
<p>وقد تم الاستفادة من نتائج هذه الدراسة فيما يتعلق بوظيفة مراجعة العمليات المحاسبية والمالية من قبل المراجع الخارجي عنصراً مهماً من العناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية، كوظائف من الأهمية التعرف عليها لتحديد توجهات الدراسة الحالية</p>	<p>أن وظائف المراجعة الخارجية ونطاق عملها وغاياتها قد تطورت بشكل كبير منذ منتصف القرن العشرين الماضي</p>	<p>التعرف على إمكانية التطبيق العملي لوظيفة المراجعة الخارجية في إدارة الأرباح، تم إجراء الدراسة في ولاية تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية</p>	<p>Staciokas & Rupsys, 2015</p>	<p>Application of External Audit in Earning Management</p>

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

تناولت الدراسات السابقة جوانب عديدة لمدخل التدقيق المتكامل على سبيل المثال معرفة وتحليل دور التأهيل العلمي والاختصاص المهني للمدقق، وتأثير الأخلاقيات على موضوعات كثيرة في التدقيق بمختلف جوانبه مثل الاستقلالية والموضوعية والأتعاب، وأيضا قياس تأثير أثر الدور الحوكمي للمدقق على ظواهر مالية أخرى مختلفة، في حين تناول الدراسة الحالية مجموعة من الأبعاد الهامة لمدخل التدقيق المتكامل والتي لها دور في الحد من إدارة الأرباح، ومن خلال دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية، فمن خلال استطلاع الدراسات السابقة في هذه المجال.

تنوعت المجتمعات من دراسة إلى أخرى فبعض الدراسات كان المجتمع فيها الشركات وبعضها عن الشركات والتنظيمات المهمة في بيئة التدقيق في عدد من الدول المتقدمة، في حين يتكون مجتمع الدراسة الحالية من جميع مكاتب التدقيق الأردنية، وذلك لأهمية هذه المكاتب بالنسبة للاقتصاد الوطني الأردني؛ حيث تعتبر هذه المكاتب من الروافد الأساسية للاقتصاد الوطني والدخل القومي، كما أنها تلعب دورا كبيرا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتتميز بحجمها الكبير وتمتلك أصولا مادية ومالية كبيرة.

تتناول الدراسة الحالية جانبا مهما من التطبيقات الحديثة للمفاهيم المتعلقة بقياس أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية، حيث تناولت الدراسة موضوع التدقيق المتكامل وإدارة الأرباح، تعتبر متميزة وذلك لان إدارة الأرباح هي مخرجات العملية المحاسبية ولما لهذه المخرجات من أهمية كبيرة في اتخاذ الكثير من القرارات التي قد تكون مصيرية بالنسبة للمستفيدين من هذه القرارات.

الفصل الثالث : منهجية الدراسة

منهج الدراسة المستخدم :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي القائم على تشخيص الحالة كما هي في الواقع، وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة والنابعة من دراسة أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية.

مجتمع الدراسة والعينة :

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في الأردن والبالغ عددها حوالي (٣٠٩) مكاتب تدقيق مرخصة ومزاولة للمهنة يعمل بها حوالي (٤١٦) مدقق حسب (التقرير السنوي لجمعية المحاسبين الأردنيين، لعام ٢٠١٨).

أما بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم اختيارها فقط من المدققين المرخصين والمزاولين للمهنة في المكاتب المشمولة بالدراسة والبالغ عددهم (٢٧٠)، وقد تم توزيع هذا العدد الاستبانة على المدققين المرخصين والمزاولين للمهنة. وتم استرداد (٢٣٨) استبانة بنسبة (٨٨.١%) من إجمالي عدد الاستبانة الموزعة، وتم استبعاد (١٢) استبانة لعدم الاكتمال في التعبئة وتم اعتماد (٢٢٦) استبانة في التحليل وبنسبة (٨٣.٧%). ويوضح الجدول (١-٣) الإطار العام للدراسة، ومجموع الاستبانة الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانة الموزعة.

الجدول (١-٣)

مجموع الاستبانة الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانة		الاستبانة الموزعة		الاستبانة المستردة		الاستبانة الصالحة للتحليل	
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
٢٧٠	١٠٠%	٢٣٨	٨٨.١%	٢٢٦	٨٣.٧%		

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

أداة الدراسة :

قام الباحث بتطوير استبانة خاصة بالدراسة الحالية، إذ خصص الجزء الأول منها للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن مثل (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الوظيفة)، وقد غطى الجزء الثاني من الاستبانة كافة الفرضيات التي استندت عليها، وتم استخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت الخماسي ذي المستويات الخمس، (مؤثر بشكل كبير ٥ علامات، مؤثر ٤ علامات، مؤثر إلى حدٍ ما ٣ علامات، غير مؤثر علامتان، غير مؤثر إطلاقاً علامة واحدة) وحسب الدرجات مستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي، وبعد قراءة موسعة للدراسات التي تناولت قياس متغيرات الدراسة، والإطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال، مثل دراسة (يافقي، ٢٠٠٨)، ودراسة (المطارنة، ٢٠١٣) ودراسة (Amat and Oliveras, 2013) ودراسة (Zauwiyah and Fadzly, 2014)، ودراسة (عوض، ٢٠١٤)، ودراسة (Staciokas & Rupsys, 2015)، ودراسة (بأبقي، ٢٠١٦). والملحق رقم (١) يبين نموذج الاستبانة.

صدق الأداة :

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات، تم عرضها على أساتذة وخبراء مختصين بعلم المحاسبة في الجامعات الأردنية للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات المقترحة من المختصين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق رقم (٢) يبين أسماء محكمي الاستبانة.

ثبات الأداة :

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام كرونباخ ألفا (Cronpach's Alpha) للاتساق الداخلي، وذلك بهدف اختبار مدى الاعتمادية على الاستبانة، إذ تم استخراج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لجميع محاور وفقرات الاستبانة. وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار كرونباخ ألفا (٧٦.٢%) وهي نسبة مقبولة لأغراض التحليل وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي ٧٠% (Sekaran, 2016, p: 311). ويوضح الجدول رقم (٢-٣) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة

الجدول (٢-٣)
قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	اسم المتغير	معامل الثبات كرونباخ ألفا%
(١ - ١٠)	التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق	٧٧.٩%
(١١ - ٢٠)	إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي	٨١.٣%
(٢١-٣٠)	الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل	٧٥.١%
(٣١-٤٤)	الحد من ممارسات إدارة الأرباح	٧٥.٩%
٤٤-١	المعدل العام للثبات	٧٦.٢%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

وفيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة فهي ولتحديد درجة المقياس فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (منخفض، متوسط،

مرتفع) بناء على المعادلة الآتية: (Malhotra, 2014, p: 97)

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

$3/(1-0) = 3/4 = 0.75$. وبذلك تكون المستويات كالتالي:

المنخفض من (١) - أقل من (٢.٣٣).

المتوسط من (٢.٣٤) - (٣.٦٧).

المرتفع من (٣.٦٨) إلى (٥).

المعالجة الإحصائية :

تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية المناسبة ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)،

وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١-الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية.

٢-اختبار ألفا كرونباخ.

٣-تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

٤-تحليل الانحدار الخطي البسيط.

٥-اختبار تحليل التباين الأحادي.

أساليب جمع البيانات:

تم استخدام نوعين من البيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية:
أولاً: البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام الاستبانة التي تم تطويرها لغرض الدراسة الحالية.
البيانات الثانوية: وهي البيانات التي استخدمت لتكوين الإطار النظري للدراسة، حيث تم الرجوع إلى المصادر المكتبية المختلفة للاطلاع عليها ومراجعة الأدبيات السابقة، وتحديدًا تم الاستعانة بالمصادر التالية:

- ١- المراجع والمصادر والكتب العلمية والمنهجية المختصة في علم المحاسبة والتدقيق وتحديدًا التي تبحث في التدقيق المتكامل وإدارة الأرباح.
- ٢- الدوريات العالمية المتخصصة والنشرات التي كتبت حول التدقيق المتكامل وإدارة الأرباح.
- ٣- الإحصاءات الرسمية الصادرة عن الجهات المختصة في الأردن.
- ٤- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة الحالية.
- ٥- التقارير الصادرة عن الهيئات المختصة ومراكز الأبحاث المحلية والإقليمية والدولية.

الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن انتهت عملية جمع البيانات اللازمة للدراسة بواسطة أدواتها تم إدخالها إلى جهاز الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (V.19). وقد تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وكما يلي:
خصائص أفراد عينة الدراسة :

تبين النتائج الواردة في الجداول التالية أرقام (١-٤) و(٢-٤) و(٣-٤) و(٤-٤) خصائص أفراد عينة الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن مثل (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الوظيفة):
١- المؤهل العلمي :

جدول (١-٤)

خصائص أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	11	4.9
	بكالوريوس	181	80.0
	ماجستير	30	13.3
	دكتوراه	4	1.8
	المجموع	226	100.0

يتبين من خلال البيانات الواردة في الجدول السابق رقم (١-٤) أن حملة شهادة البكالوريوس من أفراد عينة الدراسة شكلوا ما نسبته (80.0 %) وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة (13.3 %)، أما حملة شهادة الدبلوم فقد شكلت نسبتهم (4.9 %)، كما شكل حملة درجة الدكتوراه ما نسبته (1.8 %)، وهذا يدل على ان جميع المدققين يحملون شهادات علمية تتوافق مع تعليمات منح شهادة مزاولة المهنة في الأردن وهذا مؤشر على ان جميع المستجيبين مدركين للإجابة عن اسئلة الدراسة.

٢- سنوات الخبرة :

جدول (٢-٤) خصائص أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	٢٧	11.9
	٥ سنوات - أقل من ١٠ سنوات	٥٩	26.1
	١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة	٥١	22.6
	١٥ سنة فأكثر	٨٩	39.4
	المجموع	٢٢٦	100.0

توضح النتائج الواردة في الجدول رقم (٢-٤) أن ما نسبته (39.4%) من أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرات (١٥ سنة فأكثر)، تلاها بعد ذلك ما نسبته (26.1%) ممن يتمتعون بخبرات (٥ سنوات - أقل من ١٠ سنوات)، وأن ما نسبته (22.6%) يمتلكون خبرات تبلغ (١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة)، وأخيرا جاءت الفئة (اقل من ٥ سنوات) وشكلت ما نسبته (11.9%) من إجمالي عينة الدراسة. حيث يتبين أن الغالبية من المدققين لديهم خبرة في التدقيق اكثر من ٥ سنوات، وهذا مؤشر على انهم يتمتعون بخبرات عالية في مجالات التدقيق مما يسهم ذلك على تعميم اكثر لنتائج الدراسة الحالية.

٣- الشهادات المهنية :

جدول (٣-٤) خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
الشهادات المهنية بالإضافة الى JCPA	CFA	٦	٢.٦
	CISA	٤	١.٨
	CMA	١٤	٦.٢
	CPA	١٨	٨.٠
	CIA	١١	٤.٨
	لا يحمل شهادة	173	76.6
	المجموع	٢٢٦	100.0

يتبين من خلال الجدول أعلاه رقم (٤-٣) أن غالبية أفراد العينة المبحوثة لا يحملون شهادات المهنية في المحاسبة والتدقيق. وهذا مؤشر على أن جميع مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن هم من المدققين المرخصين لمزاولة المهنة مما يدل ذلك على اعطاء مؤشرات ايجابية نحو صدق نتائج الدراسة وقابليتها للتعميم بشكل افضل.

٤- الوظيفة :

جدول (٤-٤)
خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة	مدير تدقيق	٥٠	22.1
	رئيس قسم	٣٤	15.0
	مدقق	١٠٤	46.0
	مدقق مساعد	٣٨	16.9
	المجموع	٢٢٦	100.0

أن المدققين هم الأعلى بين أفراد عينة الدراسة وشكلوا ما نسبته (46.0%) وهي النسبة الأكبر بين المسميات الوظيفية الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية من مساهم الوظيفي مدير تدقيق وبنسبة بلغت (22.1%)، أما من مساهم الوظيفي مدقق مساعد فقد شكلوا نسبته (16.9%)، فيما شكل من مساهم الوظيفي رئيس قسم ما نسبته (15.0%) من إجمالي عينة الدراسة. ونلاحظ بان معطيات المسمى الوظيفي تتوافق مع المستجيبين من حيث درجة الثقة في الاجابات عن اسئلة اداة الدراسة والوصول الى نتائج اكثر مصداقية.

وتعطي هذه النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة مؤشراً على توزيع طبيعي لعينة الدراسة، وهذا يدل على أن عينة الدراسة مناسبة للقيام بأداء المهمات المطلوبة منهم. وهذا التوزيع لعينة الدراسة دليل أن أفراد عينة الدراسة مؤهلين للإجابة عن أسئلة الدراسة بشكل مقنع.

التحليل الوصفي لمجالات الدراسة :

أولاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق
تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تخص متغير التزام المدقق
بأخلاقيات مهنة التدقيق، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (٤-٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق

ن:	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	درجة الأهمية
١	الالتزام بالأمانة وعدم الانحياز للمصلحة الشخصية	3.754	.7152	٧	مرتفعة
٢	مراعاة أخلاقيات المهنة والتحرر من المؤثرات غير المهنية وعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق	3.505	.6860	١٠	متوسطة
٣	الموضوعية والاستقلالية والقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف	3.841	.6494	٢	مرتفعة
٤	امتلاك الكفاءة المهنية والقدرات على تحسين العمل وإتقانه	3.641	.7358	٩	متوسطة
٥	إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	3.883	.5483	١	مرتفعة
٦	الالتزام أثناء ممارسة أعمال التدقيق بمتابعة أية تطورات وتغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية	3.671	.6975	٨	متوسطة
٧	امتلاك قدرات لتقييم مدى إفصاح الشركة عن القوائم المالية بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية	3.784	.6706	٣	مرتفعة
٨	الالتزام بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة المدقق لأعماله	3.758	.7501	٦	مرتفعة
٩	الوعي والإدراك لمدى أهمية بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بأعمال التدقيق	3.766	.7474	٤	مرتفعة
١٠	التمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.	3.762	.6742	٥	مرتفعة
	متغير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق	3.737			مرتفعة

يشير الجدول (٤-٤) إلى أن المتوسطات الحسابية لمتغير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.505- 3.883) وقد جاءت الفقرة التي تنص " إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي " بمتوسط حسابي (3.883) بينما جاءت الفقرة " مراعاة أخلاقيات المهنة والتحرر من المؤثرات غير المهنية وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق " بمتوسط حسابي (3.505).

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من تأثير التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.737) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة على أغلب العبارات. أما الانحراف المعياري والذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وان القيم المنخفضة لها تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تخص متغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (٤-٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي

ن:	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	درجة الأهمية
١١	استخدام مدخل من الأعلى إلى الأسفل (top to down approach) لتحديد طبيعة الاختبارات اللازمة لفحص نظم الرقابة الداخلية	3.664	.7811	٨	متوسطة
١٢	القيام بتقديم الرأي حول مدى فاعلية تقييم الإدارة لأنظمتها الرقابية الداخلية	3.501	.6860	١٠	متوسطة
١٣	العمل على تحديد مخاطر التلاعب والتقارير عن المخالفات ونقاط الضعف إن وجدت	3.841	.6494	٢	مرتفعة
١٤	تحديد درجة الوثوقية لنظم الرقابة الداخلية المعمول به في الشركات محل التدقيق لتحديد طبيعة وتوقيت عمليات الفحص اللازمة	3.641	.7358	٩	متوسطة

١٥	العمل على فهم طبيعة عمل الشركة بما في ذلك عملياتها وملكيته والهيكـل الإداري فيها	3.883	.5483	١	مرتفعة
١٦	القيام بتدقيق البيانات المالية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة تمثيل البنود التي تصورها القوائم المالية	3.675	.7126	٧	متوسطة
١٧	القيام بالتأكد من مدى صحة قياس العمليات الحسابية وسلامتها	3.784	.6706	٣	مرتفعة
١٨	القيام بالحكم على صلاحية القوائم المالية وتمثيلها لواقع العمليات الاقتصادية	3.758	.7450	٦	مرتفعة
١٩	امتلاك القدرة على تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين الشركة محل التدقيق ومكتب التدقيق	3.769	.7461	٤	مرتفعة
٢٠	القيام بتحديد فرص ارتكاب أية ممارسات من شأنها تحوير واقعية ما يتم التقرير عنه من معلومات مالية	3.766	.6727	٥	مرتفعة
متغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي		3.728	متوسطة		

يشير الجدول (٤-٦) إلى أن المتوسطات الحسابية لمتغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.883-3.501) وقد جاءت الفقرة التي تنص " العمل على فهم طبيعة عمل الشركة بما في ذلك عملياتها وملكيته والهيكـل الإداري فيها " بمتوسط حسابي (3.883) بينما جاءت الفقرة "القيام بتقديم الرأي حول مدى فاعلية تقييم الإدارة لأنظمتها الرقابية الداخلية" بمتوسط حسابي (3.501).

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من تأثير متغير إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.728) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على أغلب العبارات. أما الانحرافات المعيارية والتي تشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات فكانت منخفضة وهذا يعني أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما. ويرى الباحث أن هذه النتيجة تعزز من اتساع نطاق عملية التدقيق المتكامل التي أقيمت على عاتق مدقق الحسابات الخارجي ودوره في إبداء الرأي الفني المحايد بمدى صحة تمثيل القوائم المالية للشركة محل التدقيق، حيث تؤثر المسؤولية الإضافية له على أهمية قيامه بتنفيذ التدقيق المتكامل وتقييم القوائم المالية وبيان مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات التي يتم التدقيق عليها.

ثالثاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية متغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل:

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي تخص متغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل، وكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول (٧-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل

ن:	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	درجة الأهمية
٢١	التحقق من مدى تقييد إدارة الشركة بالخطط الإستراتيجية والسياسات والإجراءات المعتمدة أو المطلوبة بموجب القوانين والتعليمات	3.739	.7098	٧	مرتفعة
٢٢	التحقق من قيام إدارة الشركة بالمصادقة على أنظمة الضبط والرقابة الداخلية ومدى فاعليتها	3.766	.7111	٦	مرتفعة
٢٣	تضمن وثائق التدقيق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية	3.509	.6859	١٠	متوسطة
٢٤	التحقق من قدرة إدارة الشركة بأن جميع المخاطر قد تم إدارتها بشكل سليم	3.841	.6552	٢	مرتفعة
٢٥	التحقق من مدى التزام إدارة الشركة بتنفيذ الأعمال داخل الشركة بالمعايير والإجراءات الدولية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة	3.683	.7420	٩	مرتفعة
٢٦	التحقق من قيام إدارة الشركة في تشكيل لجنة تتولى تدقيق استراتيجيات وسياسات إدارة المخاطر	3.894	.5331	١	مرتفعة
٢٧	التحقق من الحصول على موافقة مجلس الإدارة عند تعيين المدير العام، والمدراء التنفيذيين كالمدير المالي ومدير التدقيق الداخلي	3.713	.6859	٨	مرتفعة
٢٨	فهم العوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك الإطار المطبق في إعداد التقارير المالية المطبق	3.815	.6627	٤	مرتفعة
٢٩	التأكد من صحة عمليات الإبلاغ المالي التي تتم في الشركة	3.777	.7584	٥	مرتفعة
٣٠	تحمل كافة المسؤوليات المتعلقة بسلامة العمليات التي يؤديها أثناء القيام بأعمال التدقيق	3.818	.7669	٣	مرتفعة
	متغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل	3.755		مرتفعة	

يشير الجدول (٧-٤) إلى أن المتوسطات الحسابية لمتغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.894-3.509) وقد جاءت الفقرة التي تنص " التحقق من قيام إدارة الشركة في تشكيل لجنة تتولى تدقيق استراتيجيات وسياسات إدارة المخاطر " بمتوسط حسابي (3.894) بينما جاءت الفقرة " تضمين وثائق التدقيق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية " بمتوسط حسابي (3.509).

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى متوسط من تأثير متغير الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.755) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على اغلب العبارات. أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي فإن القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

رابعاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول (٨-٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح

درجة الأهمية	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	ت.ج
متوسطة	١٢	.7827	3.656	الاختيار الانتقائي من بين السياسات المحاسبية المسموح بها (المحاسبة الإبداعية)	٣١
متوسطة	١٤	.6965	3.524	نقل جزء من الربح المحقق في سنة أرباحها مرتفعة إلى سنة أخرى أرباحها منخفضة (تمهيد الدخل)	٣٢
مرتفعة	٤	.6374	3.852	الإفراط بالاعتراف بالخسائر الدفترية بقصد تنظيف الدفاتر Big Bath-write off	٣٣
مرتفعة	٩	.7503	3.690	القيام بعمليات مالية وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال Fraud & Manipulation	٣٤
مرتفعة	١	.5288	3.909	عدم الكشف أو الإفصاح عن الحجم الحقيقي للديون الراكدة بهدف خفض رصيد مخصص الديون المشكوك فيها	٣٥

٣٦	عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصصات الديون المشكوك فيها و مخصص هبوط قيمة الاستثمارات للأوراق المالية	3.679	.7010	١١	متوسطة
٣٧	التغيير المتعمد في تصنيف بعض مكونات الأصول الثابتة بغرض التأثير على مصروف الاهتلاك	3.792	.6501	٦	مرتفعة
٣٨	تكوين الاحتياطات السرية	3.800	.7135	٥	مرتفعة
٣٩	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة	3.773	.7028	٧	مرتفعة
٤٠	إجراءات محاسبة الاستحقاق Accruals	3.554	.7002	١٣	متوسطة
٤١	تسريع عملية الاعتراف بالإيرادات لزيادة أرباح السنة الحالية على حساب مبيعات السنة القادمة	3.864	.6369	٣	مرتفعة
٤٢	خفض مصاريف البحث والتطوير لزيادة إيرادات الشركة	3.683	.7471	١٠	مرتفعة
٤٣	بيع الأصول الثابتة لتحقيق مكاسب وبالتالي زيادة الأرباح	3.890	.5701	٢	مرتفعة
٤٤	منح خصم مبيعات أكثر من اللازم لزيادة المبيعات حتى لو كان على حساب مستقبل الشركة	3.690	.6925	٨	مرتفعة
	المتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح	3.740			مرتفعة

يشير الجدول (٤-٨) إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تمثل المتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.524-3.909) وقد جاءت الفقرة التي تنص " عدم الكشف أو الإفصاح عن الحجم الحقيقي للديون الراكدة بهدف خفض رصيد مخصص الديون المشكوك فيها " بمتوسط حسابي (3.909) بينما جاءت الفقرة " نقل جزء من الربح المحقق في سنة أرباحها مرتفعة إلى سنة أخرى أرباحها منخفضة (تمهيد الدخل)" بمتوسط حسابي (3.524).

وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.740) حيث أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على أغلب العبارات. أما الانحراف المعياري الذي يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي فقد ظهرت القيم منخفضة مما يشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما.

ويرى الباحث أن تطور أساليب ممارسات إدارة الإرباح في إعداد القوائم المالية والتي أنت كنتيجة للتراكم المعرفي والعملي للقائمين عليها من المحاسبين والمدراء الماليين والمدققين، أدت إلى زيادة أهمية تطوير دور ومسؤولية مدقق الحسابات في التقرير عن مثل هذه الممارسات، والتي تبلورت بزيادة موجة الدعاوى والقضايا المتعلقة بانهييار الشركات العملاقة.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة :

قام الباحث بعمل الاختبارات لضمان مدى الملاءمة في البيانات للافتراضات المتعلقة بتحليل الانحدار، وتم التأكد من عدم وجود الارتباط العالٍ بين متغيرات الدراسة المستقلة (Multicollinearity) وتم استخدام تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لجميع متغيرات الدراسة مع التأكد من عدم تجاوز معامل تضخم التباين المسموح به (VIF) للقيمة (١٠). وقيمة التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (0.05). وتم التأكد من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) باحتساب معامل الالتواء (Skewness)، إذ إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء تقل عن (١)، والجدول رقم (٩-٤) يبين نتائج هذه الاختبارات:

الجدول (٩-٤)

نتائج اختبار (VIF) والتباين المسموح به ومعامل الالتواء

ت	المتغيرات المستقلة الفرعية	VIF	Tolerance	Skewness
١	التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق	١.٩٩	٠.٥٢٠	٠.٤٢٧
٢	إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي	٢.١٢	٠.٣٩٧	٠.٣٤٧
٣	الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل	٢.٥١	٠.٤١٠	٠.٣٣٩

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٩-٤) عدم وجود تداخلات خطية متعددة (Multicollinearity) بين أبعاد المتغير المستقل (التدقيق المتكامل)، وإن ما يؤكد ذلك قيم معيار الاختبار (VIF) للأبعاد الممتثلة بـ (التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق، إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل) وبالباغة (١.٩٩، ٢.١٢، ٢.٥١) على التوالي. ويتضح أن جميع هذه القيم اقل من القيمة الحرجة للاختبار وبالباغة (٥) وان القيم المتعلقة باختبار التباين المسموح به (Tolerance) تراوحت بين (٠.٣٩٧-٠.٥٢٠) وهي أعلى من (٠.٠٥) وهذا يعتبر مؤشر على عدم وجود الارتباط العالٍ بين متغيرات الدراسة الفرعية المستقلة.

وبالتالي فإنه يمكن تطبيق تحليل الانحدار الخطي من اجل استخراج نتائج التحليل واختبار أثر متغيرات المستقلة والمتمثل في مدخل التدقيق المتكامل التي تم استخدامها في التنبؤ بقيمة هذه المتغيرات تؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك باستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد والجدول التالي رقم (١٠-٤) يبين نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد، والتي كانت على النحو الآتي:

الجدول (١٠-٤) نتائج معاملات الارتباط لنموذج الانحدار المتعدد

النموذج Model	Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط
١	.18131	.300	.303	.550

يبين الجدول (١٠-٤) أن قيمة العلاقة بين مدخل التدقيق المتكامل وبين الحد من الحد من ممارسات إدارة الأرباح (R) قد بلغت (0.550). وهي قيمة مرتفعة نوعا ما وتشير إلى وجود علاقة ايجابية طردية، ويلاحظ أن قيمة معامل التحديد (R^2) قد بلغت (0.303). وهي تشير إلى أن دور مدخل التدقيق المتكامل يفسر من التغير أو التباين الحاصل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بقيمة النسبة المذكورة، كما يمكن استخدام قيمة (R^2) المعدلة والتي تأخذ بالحسبان عدد المتغيرات المستقلة لتصبح نسبة معامل التحديد المعدل Adjusted R Square (0.300). وتعتبر القيمة المتبقية من أي من النسبتين تعود أو ترتبط بعوامل أخرى قد تؤثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الجدول (١١-٤) اختبار دلالة نموذج الانحدار

مصدر التباين Model	مجموع المربعات Sum of Squares	درجات الحرية df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة F	مستوى الدلالة Sig.
الانحدار Regression	3.758	1	3.758	114.329	.000
البواقي Residual	8.646	263	.033		
الكل Total	12.404	264			

كما يبين الجدول التالي (١٢-٤) نتائج اختبار معاملات الانحدار الخطي المتعدد والمتعلقة بنموذج التنبؤ الذي يمكن التوصل إليه من خلال مدخل التدقيق المتكامل.

الجدول (١٢-٤)
اختبار تحليل معاملات (Coefficients) معادلة الانحدار

مستوى الدلالة Sig. t	قيمة t المحسوبة	Unstandardized Coefficients		Standardize d Coefficients	المتغيرات المستقلة / المعاملات
		B	الخطأ المعياري Std. Error	المعاملات المعيارية (Beta)	
.000	8.094	1.772	.219		الحد الثابت
.002	3.187	.526	.165	.615	التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق
.000	٢.012	.552	.165	.542	إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي
.001	١.927	.471	.043	.461	الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل

تشير بيانات الجدول السابق (١٢-٤) إلى أن مدخل التدقيق المتكامل يؤثر في المتغير التابع وهو الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومن هنا يتم الاستنتاج بأهمية مدخل التدقيق المتكامل في إيجاد نموذج (معادلة للتنبؤ بقيم تطبيق هذا النظام) وعليه يمكن اختبار الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة على النحو الآتي:

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

وتنص على أنه:

HO1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام مدخل التدقيق المتكامل بإبعاده مجتمعة (التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق، إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

يبين الجدول (١١-٤) أن قيمة F المحسوبة قد بلغت (114.329) وهي قيمة دالة إحصائياً لان قيمة مستوى الدلالة المرافقة قد بلغت (٠.٠٠٠) وهي أقل من ٠.٠٥ مما يعني رفض فرضية الدراسة العدمية الرئيسة الأولى وقبول الفرضية البديلة، والتي تشير إلى انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام مدخل التدقيق المتكامل بإبعاده مجتمعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

يبين الجدول (٤-١٢) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (3.187) بمستوى دلالة (0.002). وعند مقارنة قيمة مستوى الدلالة بالقيمة ٠.٠٥ يتبين أن مستوى الدلالة المحسوب كان أقل من ٠.٠٥ مما يشير إلى رفض فرضية الدراسة العدمية الفرعية الأولى وقبول البديلة، وبالتالي الاستنتاج بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية، كما يبين الجدول أن قيمة المعامل المعياري (Beta) قد بلغ (1.65). وهي قيمة إحصائياً.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

يبين الجدول (٤-١٢) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (٢.012) بمستوى دلالة (0.000). وعند مقارنة قيمة مستوى الدلالة بالقيمة ٠.٠٥ يتبين أن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من ٠.٠٥ مما يشير إلى رفض فرضية الدراسة العدمية الفرعية الثانية وقبول البديلة، وبالتالي الاستنتاج بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لإتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتنص على أنه: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

يبين الجدول (١١-٤) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (١.927) بمستوى دلالة (0.001). وعند مقارنة قيمة مستوى الدلالة بالقيمة ٠.٠٥ يتبين أن مستوى الدلالة المحسوب كان أكبر من ٠.٠٥ مما يشير إلى رفض فرضية الدراسة العدمية الفرعية الأولى وقبول البديلة، وبالتالي الاستنتاج بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية.

خامسا: اختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

وتنص على أنه:

HO2 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الوظيفة).

وللتعرف على مدى وجود فروق في تأثير المتغيرات المستقلة (استخدام مدخل التدقيق المتكامل) على المتغير التابع وهو (الحد من ممارسات إدارة الأرباح) باختلاف العوامل الديموغرافية للمستجيبين، فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova).

الجدول (٤- ١٣) نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمدققي الحسابات

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	.043	3	.302	3.84	.824	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	12.361	222				
	التباين الكلي	12.404	225				
سنوات الخبرة	بين المجموعات	.124	3	.876	3.84	.454	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	12.281	222				
	التباين الكلي	12.404	225				

لا يوجد فروق	.643	3.84	.709	5	.201	بين المجموعات	الشهادات المهنية
				220	12.203	داخل المجموعات	
				225	12.404	التباين الكلي	
لا يوجد فروق	.223	3.84	1.472	3	.206	بين المجموعات	الوظيفة
				222	12.198	داخل المجموعات	
				225	12.404	التباين الكلي	

يتبين من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول (٤- ١٣) ما يلي:

أولاً: المؤهل العلمي: أن قيمة F المحسوبة هي (.302). في حين بلغت قيمتها الجدولية (3.84) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى إلى المؤهل العلمي."، وهذا ما تؤكدته مستوى المعنوية (0.824). وهي اكبر من 5%.

ثانياً: سنوات الخبرة: أن قيمة F المحسوبة هي (.876). في حين بلغت قيمتها الجدولية (3.84) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى إلى سنوات الخبرة، وهذا ما تؤكدته مستوى المعنوية (0.454). وهي اكبر من 5%.

ثالثاً: الشهادات المهنية: أن قيمة F المحسوبة هي (.709). في حين بلغت قيمتها الجدولية (3.84) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى إلى الشهادات المهنية."، وهذا ما تؤكدته مستوى المعنوية (0.643). وهي اكبر من 5%.

رابعاً: الوظيفة: أن قيمة F المحسوبة هي (1.472) في حين بلغت قيمتها الجدولية (3.84) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى إلى الوظيفة."، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية (0.223). وهي اكبر من 5%.

الفصل الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

أشارت نتائج الدراسة إلى انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام مدخل التدقيق المتكامل بإبعاده مجتمعة (التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق، إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي، الإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة الداعور وعابد (٢٠٠٩) التي توصلت إلى أن لجوء إدارات الوحدات الاقتصادية إلى إستراتيجية إدارة المكاسب عن طريق إتباع سياسات محاسبية لها تأثير على إستقرار الدخل، يدفعها لذلك رغبتها في تحقيق مصلحتها المتمثلة بتحقيق منافع ضريبية وتفاذي التكاليف السياسية وتكاليف عقود الدين. وفيما يتعلق باختبار الفرضيات المنبثقة عن الفرضية الرئيسة الأولى فكانت على النحو الآتي:

١-وجود أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة المطارنة، (٢٠١٣) التي توصلت إلى وجود تأثير لدور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح على جودة التقارير المالية. كما أظهرت النتائج أن المتوسطات الحسابية لهذا المتغير قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وتبين انه يتم إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي، وان هناك موضوعية واستقلالية وقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Citron, 2013) التي بينت أهمية أن يلتزم المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال.

٢-وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Staciokas & Rupsys, 2015) التي توصلت إلى أن وظائف المراجعة الخارجية ونطاق عملها وغاياتها قد تطورت بشكل كبير منذ منتصف القرن العشرين الماضي. كما أظهرت النتائج أن المتوسطات الحسابية لهذا المتغير قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وتبين أهمية العمل على فهم طبيعة عمل الشركة بما في ذلك عملياتها وملكيته والهيكل الإداري فيها، والعمل أيضا على تحديد مخاطر التلاعب والتقرير عن المخالفات ونقاط الضعف إن وجدت.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة عوض، (٢٠١٤) التي بينت أن التطورات التي لحقت بيئة الأعمال المعاصرة كشفت عن السلوك النفعي الذي تتبعه إدارة المنشأة في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية لتحقيق منافع ذاتية خاصة بالإدارة.

٣- وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإجراءات التنظيمية لتنفيذ التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة المطارنة، (٢٠١٣) التي بينت أهمية إلزام مدققي الحسابات بالحصول على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة. كما أظهرت النتائج أن المتوسطات الحسابية لهذا المتغير قد جاءت بالمستوى المرتفع من الأهمية، وتبين أهمية التحقق من قيام إدارة الشركة في تشكيل لجنة تتولى تدقيق استراتيجيات وسياسات إدارة المخاطر، والتحقق أيضا من قدرة إدارة الشركة بأن جميع المخاطر قد تم إدارتها بشكل سليم. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة المطارنة، (٢٠١٣) التي بينت أهمية الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة ودقيقة لعملية التخطيط لكل مهمة تدقيق على حدة على أن تتضمن جدول زمني لانجاز كل مهمة.

٤- أظهرت النتائج أن استخدام مدخل التدقيق المتكامل يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من حيث انه قادر على الكشف أو الإفصاح عن الحجم الحقيقي للديون الراكدة بهدف خفض رصيد مخصص الديون المشكوك فيها، ومن حيث قدرته أيضا على بيع الأصول الثابتة لتحقيق مكاسب وتسريع عملية الاعتراف بالإيرادات لزيادة أرباح السنة الحالية على حساب مبيعات السنة القادمة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Zauwiyah and Fadzly, 2014) التي بينت انه يوجد بها فجوة توقعات وانها كانت مجرد أفكار خاطئة حول عملية تدقيق الحسابات.

٥- أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الأردنية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، الوظيفة).

التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي:

١- الاستمرار بمراجعة أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات والتحرر من المؤثرات غير المهنية وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة.

٢- التأكيد على أهمية امتلاك مدقق الحسابات للكفاءة المهنية والقدرات على تحسين العمل وإتقانه لأعمال التدقيق ومتابعة أية تطورات وتغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية.

٣- التأكيد على أهمية قيام مدقق الحسابات بتقديم الرأي حول مدى فاعلية تقييم الإدارة لأنظمتها الرقابية الداخلية وتحديد درجة الموثوقية لهذه النظم المعمول به في الشركات محل التدقيق.

٤- قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة، المعترف بها عالمياً، بإصدار دراسات متكاملة، تشكل الإطار النظري الموضوعي الذي يتم الاسترشاد به في الممارسة المهنية لمدخل التدقيق المتكامل، وذلك كبديل عن تلك الإصدارات المنفصلة، والتي تفتقر في كثير من الأحيان للربط فيما بينها وإظهار كيفية الاستفادة العملية منها في الحد من إدارة الأرباح.

٥- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر في الجامعات والمعاهد الأردنية وذلك من خلال تنظيم برامج تدريبية حول مدخل التدقيق المتكامل بحيث تكون إلزامية وتحت إشراف المنظمات والنقابات المهنية.

٦- ضرورة قيام الباحثين من الأكاديميين والمهنيين بإجراء المزيد من البحوث والدراسات للوصول إلى استحداث معايير جديدة تدعم التقييد بمدخل التدقيق المتكامل وأهميته في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية :

الإبراهيم، هنادي إبراهيم، (٢٠١٦)، أثر التدقيق في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

بابقي عبد القادر، (٢٠١٦)، دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح: دراسة نظرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر. المجلد ٥، العدد ١، ص ١-٢٨.

البارودي، شريف، (٢٠١٢)، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية - دراسة إختبارية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، مصر، ص ٩٢-٩٣.

البخيت محمد، (٢٠١٤)، " قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.

التقرير السنوي لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، لعام ٢٠١٦.

التميمي، هادي، (٢٠١٤). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

جمعة، أحمد، (٢٠١٢)، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

جمعة أحمد، (٢٠١٥)، "المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن. حامد، صفا، (٢٠١٤)، إدارة الربحية ومعايير المحاسبية المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ص ٩-٣٤.

الحمود، أنور أحمد، (٢٠١٣)، دور معايير التدقيق الدولية في زيادة فاعلية التدقيق في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

خليفة، محمد، (٢٠١٣)، إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الاقتصادية في التأثير على القوائم المالية، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١٢٣-١٣٠.

الداعور جبر، وعابد محمد، (٢٠٠٩)، " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد ١٧، العدد ١، ص ٨٠٩-٨٤٥.

درويش، محمد، (٢٠٠٩)، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، (دراسة ميدانية)، مجلة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا. المجلد، ١، العدد، ٤. ص ٣١-٢.

دهمش، نعيم. (٢٠٠٠). "تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية". مجلة دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص ٢٠٣-٢٦٨.

دهمش نعيم، وأبو زر عفاف، (٢٠٠٥)، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، المنعقد بتاريخ ٢٩-٣١ آذار في جامعة الإسراء الأهلية، عمان، الأردن.

الرحيلي، عوض، (٢٠٠٨)، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٢- العدد ١، ص ١٨٠-١٩٧.

الصرايره، يونس، (٢٠١٦)، استراتيجيات الحوكمة المؤسسية في الشركات المساهمة العامة الأردنية للحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الجنان، لبنان.

العازمي، فايز مرزوق، (٢٠١٢)، دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.

عبدالله، خالد، (٢٠١٢)، " علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

عوض، آمال، (٢٠١٤)، " قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد، ٢، العدد، ٣، ص ٣٨-١.

لوبك جيمس، وأرينز آلفين، (٢٠١٥)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة الديسبي محمد، دار المريخ للنشر والتوزيع والطباعة، المملكة العربية السعودية.

المطارنة، زياد سليمان (٢٠١٣)، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي السنوي الثاني عشر، المنعقد خلال الفترة من ٢٢-٢٥ نيسان ٢٠١٣. بعنوان: رأس المال البشري في اقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة الزيتونة الخاصة.

المملكة الأردنية الهاشمية، قانون رقم ٧٣ لعام ٢٠٠٣: قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، المادة ١٧ القاضي، حسين، (٢٠١٠). التدقيق مدخل نظري وتطبيقي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا. لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠١٢) التدقيق في عالم متغير. القاهرة: دار الكتاب الأول للنشر والتوزيع والطباعة.

نور، أحمد، (٢٠١٧)، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، بيروت: لبنان. يافقيير سام، (٢٠٠٨)، "مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة

السويس، مصر، متوفرة الكترونياً على <http://www.yemen->

[nic.info/contents/studies/details.php?ID=29262](http://www.yemen-nic.info/contents/studies/details.php?ID=29262)

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية :

- Amat. O, and Oliveras. E, (2013). **Ethics, Creative Accounting and Earning Management: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain**, University of Pompeu Fabra, Economics and Business working paper No. 723.
- Bierstaker, J., Burnaby, P. And Thibodeau, J. (2013), The Impact of Information Technology on the Audit Process: An Assessment of the State of the Art and Implications for the Future, University of Massachusetts, USA, **Managerial Auditing Journal**, Vol, 1, No 2, P: 159-164.
- Citron, D. B. (2013), "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 17, No.2, P: 244- 274.
- Daft, Richard L., (2016), **Management**, Dryden Press, Orlando, USA.
- Duncan Green, Everett, Jeffrey and Dean Neu, (2015) "Independence, objectivity and the Canadian CA profession, **Critical Perspectives on Accounting**, Vo. 16, No.4, P: 415-440.
- Ernst & Young, (2012)," The Sarbanes Oxley Act at 10 : Enhancing the Reliability of Financial Reporting and Audit Quality", On line available at [http://www.ey.com/publication/vwLUAssets/~/The_SarbanesOxley_Act_at_10_Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/\\$File/JJ0003.pdf](http://www.ey.com/publication/vwLUAssets/~/The_SarbanesOxley_Act_at_10_Enhancing_the_reliability_of_financial_reporting_and_audit_quality/$File/JJ0003.pdf), accessed on 7/9/2017, p: 1- 2
- Gaetan, Breton & Herve, Stolowy, (2013), " Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", **Review of Accounting and Finance**, Vol.3, Iss.1 ,P: 5-92.
- Gendron, Yves, David J. Cooper and Barbara Townley, (2016) " The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance", **Accounting, Organizations and Society**, Canada, Vo. 32, No.1-2, pp:101-129.
- Gray L., and Manson S., (2015)," **The Audit Process, Principles, Practices, and Cases**, Thomson Learning, London.
- Griffin A. Paul & Lont H. David, (2017)," An Analysis of Audit Fees Following the Passage of Sarbanes Oxley", **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics** , Vol. 14, No 3, P: 161-192.
- Integrated Audits, (2012), Available on line at, [en.wikipedia. org/wiki/audit](http://en.wikipedia.org/wiki/audit). Integrated Audits, accessed on 26/11/2012.

- Jackson B. Scott , and Pitman K. Marshall, (2016) ,"Auditors and Earnings Management " , **The CPA Journal**, The New York State Society of CPAs, United States of America, p:1-3
- Johnson, M. D., Gustafson, A., Andreessen, T. W., Lervik, L., and Cha, J. (2015), “ The Evolution and Future of National Customer Satisfaction Index Models”, **Journal of Economic Psychology**, Vol. 22, No. 2, pp: 217-245.
- Kokoszka, R. J. (2013), Recognizing the signs: internal auditors can help organizations avoid the risks associated with inappropriate earning management by understanding the symptoms and sharing their knowledge, **Internal Auditor**, Vol. 60, P: 7-22.
- Kouaib, A & Jarbouib, A. (2014). External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian Sector. **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, Vol. 6, No, 19, p: 78-89.
- Lan Sun ,and Subhrendu Rath, (2008), Fundamental Determinants, Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism: An Integration of Earnings Management Perspectives, **International Review of Business Research Papers**, Vol.4 No.4., P: 406-417.
- Lasher William, (2008),” **Practical Financial Management**”, 5th edition, Thomson South-Western, USA.
- Linck S. James, & Lopez J. Thomas, & Rees Lynn, (2016), **The Valuation Consequences of Voluntary Accounting Changes**, Prentice Hall, USA.
- Malhotra, K. Naresh, (2014), **Marketing Research**, New Jersey. VPPersaddle River : Pearson Prentice Hall.
- Matarenh, Zeyad, (2015), **Design Ethics of the Accounting Profession to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements Issued by the Jordanian Public Shareholding Companies**, Phd, Theses, Jinan University, Lebanon.
- Maletta Mario and Wright Arnold, (2016), "Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 15, Iss. 1, p: 74-89.
- Office of Economic Analysis, United States Securities and Exchange Commission, (2009),” Study of Sarbanes Oxley Act of 2002 Section 404, Internal Control Over Financial Reporting Requirement, on line available at. [pcaobus.org/Rules/ Rulemaking/ Docket 021/2007-06-12_Release_No_2007-005A_.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket_021/2007-06-12_Release_No_2007-005A_.pdf), accessed on 1/10/2012.

- Parfet, W, (2015). Commentary: Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective, **Accounting Horizons**, Vol. 14, No.4, pp: 481-488.
- PCAOB Release No. 2007-005A (٢٠٠٧) , An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated With An Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments, on line available at , [pcaobus.org/Rules/ Rulemaking/ Docket 021/2007-06-12_Release_No_2007-005A_.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket_021/2007-06-12_Release_No_2007-005A_.pdf), accessed on 1/9/2017.
- PCAOB Release,, " (٢٠٠٩), Report on the First Year Implementation of Auditing Standard No. 5, An Audit of internal Control over Financial Reporting That is Integrated With an AUDIT OF Financial Statements", available on line at , [http://pcaobus.org/Inspections/ Documents/09-24_AS5_4010_Report.pdf](http://pcaobus.org/Inspections/Documents/09-24_AS5_4010_Report.pdf), p 2
- Popular Earning Management Technique (2012) , On line Available at,http://www.swlearning.com/pdfs/chapter/0324223250_2.PDF, accessed on 6/1/2017.
- Richard S. Savich, (2016)." Cherry Picking Sarbanes-Oxley ".**Journal of accountancy**. Vol. 21, pp 71-89.
- Schroder R.G., & Clark, M.W., and Cathey, J. M. (2015). **Financial Accounting Theory and Analysis, Text Reading and Case**, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, I , United States of America.
- Schermerhorn, John R. (2016), **Management**, John Wiley and Sons Inc., New York.
- Sekaran, U., (2016), **Research Methods For Business**, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.
- Staciokas, Romas, &, Rupsys, Rolandas, (2015), Application of External Audit in Earning Management, **Engineering Economics Scientific Journal**, Kaunas University of Technology, Vol, 42, No,2 , p: 20-25.
- Zauwiyah Ahmad and Fadzly Mohamed, (2014), External Audit Expectation Gap : The Case of Malaysia, **Managerial Auditing Journal** , Vol.19, No. 7, P: 897-915.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (١)

استبانة الدراسة

"بسم الله الرحمن الرحيم"



جامعة آل البيت
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير،،

استبانة حول موضوع:

"أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الأردنية، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة آل البيت، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.
وشكراً لتعاونكم..

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
١- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>
٢- سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات <input type="checkbox"/> ٥ - ١٠ سنوات <input type="checkbox"/> ١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة <input type="checkbox"/> ١٥ سنة فأكثر <input type="checkbox"/>
٣- الشهادات المهنية بالإضافة الى JCPA	CFA <input type="checkbox"/> CISA <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/>
٤- الوظيفة	مدير تدقيق <input type="checkbox"/> رئيس قسم <input type="checkbox"/> مدقق <input type="checkbox"/> مدقق مساعد <input type="checkbox"/>

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة:

يرجى قراءة العبارات وبيان مدى موافقتكم عن كل منها على المقياس المحاذي، وذلك بوضع إشارة (√) إزاء الجواب المناسب.

أولاً: الفقرات التي تخص المتغير المستقل: مدخل التدقيق المتكامل
برأيكم كمدقق حسابات تعملون في مكاتب التدقيق الأردنية ما هو أثر استخدام مدخل التدقيق المتكامل في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

التسلسل	الفقرة	مؤثر بشكل كبير	مؤثر	مؤثر إلى حد ما	غير مؤثر	غير مؤثر إطلاقاً
الفقرات التي تخص المتغير المستقل- التزام المدقق بأخلاقيات مهنة التدقيق في ظل مدخل التدقيق المتكامل ؟						
١	الالتزام بالأمانة وعدم الانحياز للمصلحة الشخصية					
٢	مراعاة أخلاقيات المهنة والتحرر من المؤثرات غير المهنية وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق					
٣	الموضوعية والاستقلالية والقدرة على مراعاة توازن المصالح لجميع الأطراف					
٤	امتلاك الكفاءة المهنية والقدرات على تحسين العمل وإتقانه					
٥	إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي					
٦	الالتزام أثناء ممارسة أعمال التدقيق بمتابعة أية تطورات وتغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية					
٧	امتلاك قدرات لتقييم مدى إفصاح الشركة عن القوائم المالية بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية					
٨	الالتزام بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة المدقق لأعماله					
٩	الوعي والإدراك لمدى أهمية بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بإعمال التدقيق					
١٠	التمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.					
الفقرات التي تخص المتغير المستقل- إتساع نطاق عمل المدقق الخارجي في ظل مدخل التدقيق المتكامل ؟						
١١	استخدام مدخل من الأعلى إلى الأسفل (top to down approach) لتحديد طبيعة الاختبارات اللازمة لفحص نظم الرقابة الداخلية					
١٢	القيام بتقديم الرأي حول مدى فاعلية تقييم الإدارة لأنظمتها الرقابية الداخلية					
١٣	العمل على تحديد مخاطر التلاعب والتقرير عن المخالفات ونقاط الضعف إن وجدت					
١٤	تحديد درجة الوثوقية لنظم الرقابة الداخلية المعمول به في الشركات محل التدقيق لتحديد طبيعة وتوقيت عمليات الفحص اللازمة					
١٥	العمل على فهم طبيعة عمل الشركة بما في ذلك عملياتها وملكيته والهيكل الإداري فيها					
١٦	القيام بتدقيق البيانات المالية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة تمثيل البنود التي تصورها القوائم المالية					
١٧	القيام بالتأكد من مدى صحة قياس العمليات الحسابية وسلامتها					
١٨	القيام بالحكم على صلاحية القوائم المالية وتمثيلها لواقع العمليات الاقتصادية					
١٩	امتلاك القدرة على تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين الشركة محل التدقيق ومكتب التدقيق					
٢٠	القيام بتحديد فرص ارتكاب أية ممارسات من شأنها تحوير واقعية ما يتم التقرير عنه من معلومات مالية					

الفقرات التي تخص المتغير المستقل- الإجراءات التنظيمية لتنفيذ مدخل التدقيق المتكامل ؟					
				التحقق من مدى تقيد إدارة الشركة بالخطط الإستراتيجية والسياسات والإجراءات المعتمدة أو المطلوبة بموجب القوانين والتعليمات	٢١
				التحقق من قيام إدارة الشركة بالمصادقة على أنظمة الضبط والرقابة الداخلية ومدى فاعليتها	٢٢
				تضمن وثائق التدقيق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية	٢٣
				التحقق من قدرة إدارة الشركة بأن جميع المخاطر قد تم إدارتها بشكل سليم	٢٤
				التحقق من مدى التزام إدارة الشركة بتنفيذ الأعمال داخل الشركة بالمعايير والإجراءات الدولية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة	٢٥
				التحقق من قيام إدارة الشركة في تشكيل لجنة تتولى تدقيق استراتيجيات وسياسات إدارة المخاطر	٢٦
				التحقق من الحصول على موافقة مجلس الإدارة عند تعيين المدير العام، والمدراء التنفيذيين كالمدير المالي ومدير التدقيق الداخلي	٢٧
				فهم العوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك الإطار المطبق في إعداد التقارير المالية المطبق	٢٨
				التأكد من صحة عمليات الإبلاغ المالي التي تتم في الشركة	٢٩
				تحمل كافة المسؤوليات المتعلقة سلامة العمليات التي يؤديها أثناء القيام بأعمال التدقيق	٣٠

ممارسات إدارة الأرباح: عبارة عن تلك العملية التي يلجأ إليها المحاسبون في الشركات للتحريف المتعمد لقيم الأرباح، الأمر الذي يؤدي إلى إظهار أرقام محاسبية تختلف وتغاير بشكل أساسي الواقع الفعلي للشركة، وذلك كنتيجة لما يتخذه المدراء من القرارات تخرج عن إطار الإستراتيجية التي تنتهجها إدارة الشركة (Schroder et al, 2015, p: 148).

ثانيا: الفقرات التي تخص المتغير التابع: الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

التسلسل	الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	لا أوافق	لا أوافق
٣١	الاختيار الانتقائي من بين السياسات المحاسبية المسموح بها (المحاسبة الإبداعية)				
٣٢	نقل جزء من الربح المحقق في سنة أرباحها مرتفعة إلى سنة أخرى أرباحها منخفضة (تمهيد الدخل)				
٣٣	الإفراط بالاعتراف بالخسائر الدفترية بقصد تنظيف الدفاتر Big Bath-write off				
٣٤	القيام بعمليات مالية وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال Fraud & Manipulation				
٣٥	عدم الكشف أو الإفصاح عن الحجم الحقيقي للديون الراكدة بهدف خفض رصيد مخصص الديون المشكوك فيها				
٣٦	عدم إظهار التقديرات الفعلية لمخصصات الديون المشكوك فيها و مخصص هبوط قيمة الاستثمارات للأوراق المالية				
٣٧	التغيير المتعمد في تصنيف بعض مكونات الأصول الثابتة بغرض التأثير على مصروف الاهتلاك				
٣٨	تكوين الاحتياطات السرية				
٣٩	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة				
٤٠	إجراءات محاسبة الاستحقاق Accruals				
٤١	تسريع عملية الاعتراف بالإيرادات لزيادة أرباح السنة الحالية على حساب مبيعات السنة القادمة				
٤٢	خفض مصاريف البحث والتطوير لزيادة إيرادات الشركة				
٤٣	بيع الأصول الثابتة لتحقيق مكاسب وبالتالي زيادة الأرباح				
٤٤	منح خصم مبيعات أكثر من اللازم لزيادة المبيعات حتى لو كان على حساب مستقبل الشركة				

((انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم))

الملحق رقم (٢)
أسماء محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور محمد الرحاحلة	جامعة آل البيت
2	الأستاذ الدكتور جمال الشرايري	جامعة آل البيت
3	الدكتور محمد الحدب	جامعة آل البيت
٤	الدكتور نوفان العليمات	جامعة آل البيت
٥	الدكتور محمد المشاقبة	جامعة آل البيت
٦	الدكتور طارق الخالدي	جامعة آل البيت
٧	الدكتور عبدالله الزعبي	جامعة آل البيت
٨	الدكتور فادي الشيباب	الجامعة الهاشمية
٩	الدكتور عادل المصاروة	الجامعة الهاشمية
١٠	الدكتور زياد الذبيبة	جامعة الزرقاء
١١	الدكتور أيمن حرب	جامعة الزرقاء
١٢	الدكتور عمر الشقور	جامعة الزرقاء
١٣	الدكتور حسين الرباع	جامعة اليرموك