جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)

The Impact of Variables they Govern the External Auditor Responsibility to Detect Material Misstatements in Financial Statements in Accordance Standard (200)

إعداد الطالب

خلف نوري الهذال العنزي

(١٦٧٠٥٠٤٠٢٣)

إشراف

الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة

رسالة قدمت استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

الفصل الدراسي الأول

٢٠١٩/٢٠١٨

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

نموذج التفويض

أنا خلف نوري الهذال العنزي، أفوّض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاســم: خلف نوري الهذال العنزي

التوقيـع:

التاريـخ: ١٢ / ١٢ / ٢٠١٨

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب: خلف نوري الهذال العنزي الرقم الجامعي: ١٦٧٠٥٠٤٠٢٣

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 المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)"

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 أتحمل 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 ١٢ / ١٢ / ٢٠١٨

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

"أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)"

"The Impact of Variables they Govern the External Auditor Responsibility to Detect Material Misstatements in Financial Statements in Accordance Standard (200)"

إعداد الطالب

خلف نوري الهذال العنزي

(١٦٧٠٥٠٤٠٢٣)

إشراف الأستاذ الدكتور

غسان فلاح المطارنة

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة، (جامعة آل البيت)	مشرفاً ورئيساً	.....
الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح (جامعة آل البيت)	مناقشاً داخلياً	.....
الدكتور محمد ناصر المشاقبة (جامعة آل البيت)	مناقشاً داخلياً	.....
الدكتور طارق المبيضين (جامعة الزرقاء الخاصة)	مناقشاً خارجياً	.....

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة في جامعة آل البيت.

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ ١٢/ ١٢/ ٢٠١٨.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على سيد الخلق والمرسلين ومعلم البشرية سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد:

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور غسان المطارنة الذي تكرم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وكان لتوجيهاته وإرشاداته القيمة والسديدة دور هام في إنجازها، فقدم لي من خلاصة علمه وخبراته وأخلاقه وأدعو الله أن يجزيه عني خير الجزاء.

ويشرفني أن أتقدم بخالص شكري وتقديري لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت والإداريين فيها، وكذلك للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

والشكر مقرون بكل معاني الحب والوفاء لجامعة آل البيت ممثلة برئيسها، وعميد كلية إدارة المال والأعمال، وأعضاء الهيئة التدريسية، وجميع العاملين فيها، لجهودهم المشكورة في توفير كافة وسائل الدعم والمساندة العلمية طيلة فترة الدراسة.

كما واشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة، وخاصة الزملاء عينة الدراسة لما أبدوه من تعاون وتسهيلات تعجز الكلمات عن تقديرها، فلا يسعني إلا أن أسأل الله عز وجل التوفيق لهم في خدمة أهداف البحث العلمي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهداء

أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع:

إلى وطني الحبيب: الكويت

إلى من جُعلت الجنة تحت أقدامها وأنارت دعواتها لي مسيرتي،،، وفاءً بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت،،،

والدتي الغالية،،، أطال الله في عمرها وحفظها،،،

إلى من غرس في نفسي القيم النبيلة والمُثل العليا بمعانيها الشامخة،،، وعلمني الإحسان وكان بجانبي دائما الأب والأخ والصديق،،،

والدي الغالي،،، أطال الله في عمره وأدامه،،،

الأخوة والأخوات والأصدقاء الأعزاء أينما كانوا،،، وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة،،،

لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع هذا

مع المحبة والعرفان

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس المحتويات

نموذج التفويض ..... ب
الشكر والتقدير ..... ه
الإهداء ..... و
فهرس المحتويات ..... ز
قائمة الجداول ..... ح
قائمة الأشكال ..... ط
أهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة ..... ط
الملخص باللغة العربية ..... ي
Abstract ..... ك
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة ١
مقدمة ١
مشكلة الدراسة وأسئلتها ١
أهمية الدراسة ٢
أهداف الدراسة ٣
فرضيات الدراسة ٣
مخطط الدراسة ٤
الفصل الثاني : الإطـار النظري والدراسات السابقة ٥
المبحث الأول: المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي ٥
المبحث الثاني: الأخطاء الجوهرية والممارسات المحاسبية المضللة في القوائم المالية ١٠
المبحث الثالث: الدراسات السابقة ١٦
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات ٣٢
منهجية الدراسة ٣٢
مجتمع الدراسة وعينتها ٣٢
أداة الدراسة ٣٢
أساليب التحليل الإحصائي ٣٥
الفصل الرابع : تحليل البيانات واختبار الفرضيات ٣٦
خصائص أفراد عينة الدراسة ٣٦
نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة ٣٧
نتائج اختبار فرضيات الدراسة ٤٧
الفصل الخامس : النتائج والتوصيات ٥١
النتائج ٥١
التوصيات ٥٣
قائمة المراجع: ٥٤
أولا: المراجع باللغة العربية ٥٤
ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية ٥٧
قائمة الملاحق ٥٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (٢-١)	ملخص الدراسات السابقة	٤٨
الجدول (٣-١)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٥٥
الجدول (٣-٢)	قيمة معامل الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) للاتساق الداخلي للمتغيرات المستقلة والتابعة	٥٧
الجدول (٤- ١)	التكرارات والنسبة المئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية	٦٢
الجدول (٤- ٢)	اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) لأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع	٦٤
الجدول (٤-٣)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير النزاهة	٦٥
الجدول (٤-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير الموضوعية	٦٧
الجدول (٤- ٥)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير الكفاءة والعناية المهنية	٦٩
الجدول (٤-٦)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير السلوك المهني	٧١
الجدول (٤- ٧)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير التابع: الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)	٧٣
الجدول (٤-٨)	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح للمتغيرات المستقلة	٧٥
الجدول (٤- ٩)	نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر المتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)	٧٧

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الأشكال

الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (١-١)	مخطط الدراسة	٨

أهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانجليزية	الرمز
مدقق الحسابات	external audit	
التلاعب الرقمي	Accounts Manipulation	
حركات وهمية	Dummy Accounting Transactions	
أصحاب المصالح	Stakeholders	
إدارة الأرباح	Earnings Management	
المحاسبة النفعية	Aggressive Accounting	
إدارة الدخل	Earnings Management	
التلاعب بالتقارير المالية	Fraudulent Financial Reporting	
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Creative Accounting Practices	
المساهمون	Shareholders	
مجلس الإدارة	Board of directors	
تلطيف صورة الدخل	Income Smoothing	
الإدارة	Management	
المؤسسات المالية الإسلامية	Islamic Financial Institutions	IFI
مجلس معايير المحاسبة الأمريكي	Financial Accounting Standards Board	FASB
التدقيق الخارجي	External Audit	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)

إعداد: خلف نوري الهذال العنزي

إشراف: الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة

الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، ولتحقيق هدف الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة الميدانية من جميع مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت المرخصة والمسموح لها بمزاولة المهنة والبالغ عددها (٥٠) مكتباً، وتم توزيع الاستبانات على جميع مدققي الحسابات العاملين في هذه المكاتب والذين يمارسون أعمال التدقيق على الشركات الكويتية والبالغ عددهم حوالي (٢٢٠) مدققاُ، وقد تم إجراء مسح شامل لجميع مدققي الحسابات في هذه المكاتب وتوزيع الاستبانات عليهم، وتم استرداد (١٦٦) استبانة بنسبة (٧٥.٥%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد استبانتين لعدم اكتمال تعبئتها وبذلك استقرت العينة على (١٦٤) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة. واستخدم الباحث الوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر للمتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية، السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وتبين أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه المتغيرات قد تراوحت بين المستوى المرتفع والمتوسط.

وعلى ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية أن يتمتع مدقق الحسابات الخارجي بقدرة على العمل باستقلالية تامة أثناء تأدية العمل وتغليب مصلحة الشركة على مصالحه الفردية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، الأخطاء الجوهرية، القوائم المالية، المعيار (٢٠٠).

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

The Impact of Variables they Govern the External Auditor Responsibility to Detect Material Misstatements in Financial Statements in Accordance Standard (200)

Prepared by: Khalaf Nouri Al Hathal Al Enazi

Supervised by: Prof. Ghassan Al-Matarna

Abstract

This study aimed to identify the impact of variables they govern the external auditor responsibility to detect material misstatements in financial statements in accordance to standard (200). The researcher is dealing with two types of data: secondary data and preliminary data. The field study community consists of all the licensed auditing offices operating in the State of Kuwait licensed and licensed to practice the profession (50) offices. The questionnaire was distributed to all the auditors working in these offices who conduct audits of the Kuwaiti companies, which are about 220 auditors. A comprehensive survey was conducted of all the auditors in these offices and their questionnaires were distributed. A total of (166) %) Of the total number of questionnaires distributed, and after counting them, two questionnaires were excluded because they were not fully filled. The sample stabilized at (164) auditors working in the surveyed offices. The researcher used the arithmetic mean, the standard deviation, multiple regression analysis hypotheses.

The study found that the variables that govern the external auditor's behavior (integrity, objectivity, professional competence and care, professional conduct of the external auditor) have an effect on the disclosure of material errors in the financial statements in accordance with the standard (200). It was found that the mean and standard deviations of these variables ranged from the high to the average.

In light of these results, the study recommended that the external auditor should have the ability to work independent while performing the work and to give priority to the interests of the company.

Kay Words: External Auditor, Material Misstatements, Financial Statements, Standard (200).

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

مقدمة:

تمثل مهنة التدقيق محوراً للكثير من الأنظمة والتشريعات الصادرة عن المنظمات المهنية، للتقليل من أشكال عمليات الخداع والتضليل في التقارير والقوائم المالية التي تؤدي بالمجمل إلى زيادة الأخطاء، وزيادة الآثار السلبية التي تنجم عن تلك العمليات وتؤدي إلى تشويه البنود التي تصورها القوائم المالية الصادرة عن المنظمة (عوض، ٢٠١٤، ص٢).

يؤدي مدقق الحسابات دوراً مهماً في بيئة منظمات الأعمال المعاصرة، حيث يعتمد عليه العديد من الأطراف، حيث أن ما يقدمه من خدمات في مجال التدقيق يشكل احد الأسس في اتخاذ القرارات التي تتعلق بعمل هذه المنظمات، حيث تتمثل المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي وفق المعيار رقم (٢٠٠) في الصفات الشخصية لمدقق الحسابات مجموعة مبادئ وقواعد تمثل مجموعة من القيم الأخلاقية، وهي تكون بمثابة المقياس المثالي للسلوكات المهنية التي يتوجب على مدقق الحسابات أن يتحلى بها عند قيامه بممارسة الأعمال المنوطة (Fawzy, 2013, p: 5).

ولعل من أهم الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية تلك الأساليب المتبعة في تضليل هذه القوائم هو إدارة الأرباح، وتمهيد الدخل والتلاعب المحاسبي بهدف تحسين وتجميل صورة القوائم المالية بهدف التضليل لمستخدمي هذه القوائم وإعطاء الإدارة صورة حسنة تعبر عن مدى فاعليتها أمام المساهمين وذوي المصالح (قباقيبي، ٢٠١٦، ص٣٦).

تأتي هذه الدراسة بهدف التعرف على أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وذلك من خلال دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت، كوحدة تحليل ومعاينة لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تتلخص مشكلة الدراسة بوجود بعض الجوانب المرتبطة بالقوائم المالية وتحيط بها أخطاء جوهرية تكون واردة في هذه القوائم، بحيث تجعلها تؤثر على الكثير من نطاق قيام مدقق الحسابات بأداء مهام عمله والقيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقه والتي تحكم تلك الأعمال، الأمر الذي يستدعي منحها الاهتمام الكافي، وبشكل تمكنه من تحديد هذه الأخطاء والقيام بضبطها، وبما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى جودة الخدمات المهنية التي يقدمها مدقق الحسابات المطالب بالعمل على كشف تلك الجوانب المتعددة أثناء أداءهم لأعمالهم وبشكل يمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة في تعاملاتهم مع العملاء، وضبط وقياس هذه الجوانب المرتبطة بالقوائم المالية المضللة، الأمر الذي يترتب عليه، الارتقاء بجودة خدماتهم والتزامهم بالمعايير المهنية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتزداد أهمية تطوير دور مدقق الحسابات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها في القوائم المالية، استناداً إلى ما تمليه عليه المعايير المحاسبية والتدقيقية، والمتغيرات التنظيمية، ومتطلبات الاستقلالية التي تعزز من قدرته على إعطاء الرأي الفني الإنتقادي المحايد، الأمر الذي يتطلب منه أيضا فرض الوقاية والكشف عن مثل هذه الممارسات للحد منها، وبالتالي التقليل من فرصة استحداث أثر تلك الممارسات على القوائم المالية. وفي ضوء المشكلة البحثية فإن الغرض من هذه الدراسة يتمثل في الإجابة على التساؤل الرئيس الآتي: هل يوجد أثر للمتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار رقم (٢٠٠)؟

السؤال الفرعي الأول: هل هناك أثر للنزاهة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار رقم (٢٠٠)؟

السؤال الفرعي الثاني: هل هناك أثر للموضوعية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار رقم (٢٠٠)؟

السؤال الفرعي الثالث: هل هناك أثر للكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار رقم (٢٠٠)؟

السؤال الفرعي الرابع: هل هناك أثر للسلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار رقم (٢٠٠)؟

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في جانبين هما:

أولا: الأهمية النظرية: تنبع أهمية الدراسة النظرية من كونها تبين المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وبالتالي بيان أهمية اكتشاف الأساليب المختلفة الرامية إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية وخاصة في بيئة مليئة بالتحديات والتغير المستمر وما تفرضه على مختلف الإدارات من مهمات جديدة من خلال ضرورة الإلمام والإدراك لمثل هذه الأساليب.

ثانيا: الأهمية العملية: تأتي أهمية الدراسة من الناحية العملية من كونها تقوم على إجراء تحليل للواقع الحالي الذي تعيشه بيئة الأعمال الكويتية التي يمكن لها الاستفادة من نتائج هذه الدراسة، كما أنها تتناول المتغيرات المختلفة التي تحيط بعمل مدقق الحسابات والتي إذا ما تم إدراكها بما يتلائم وطبيعة المهنة يستطيع بموجبها المدقق التقرير عن محاولات التضليل المختلفة، التي يمكن أن يستفاد منه على المستوى المحلي بشكل واسع، فالمؤسسات الكويتية على اختلاف أنواعها معنية بمعرفة الأسباب التي تكمن وراء انهيار شركات في أعظم دولة بالعالم رغم وجود معايير دولية وقوانين متقدمة بها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١-التعرف على أثر النزاهة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

١-التعرف على أثر الموضوعية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

١-التعرف على أثر الكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

١-التعرف على أثر السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

فرضيات الدراسة:

وبناءً على هذه الأسئلة فقد اعتمد الباحث على الفرضية الرئيسة التالية: لا يوجد أثر ذو دلاله إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للمتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية، السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وقد انبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

Ho1 لا يوجد أثر ذو دلاله إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للنزاهة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

Ho2 لا يوجد أثر ذو دلاله إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للموضوعية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

Ho3 لا يوجد أثر ذو دلاله إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

Ho4 لا يوجد أثر ذو دلاله إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للسلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

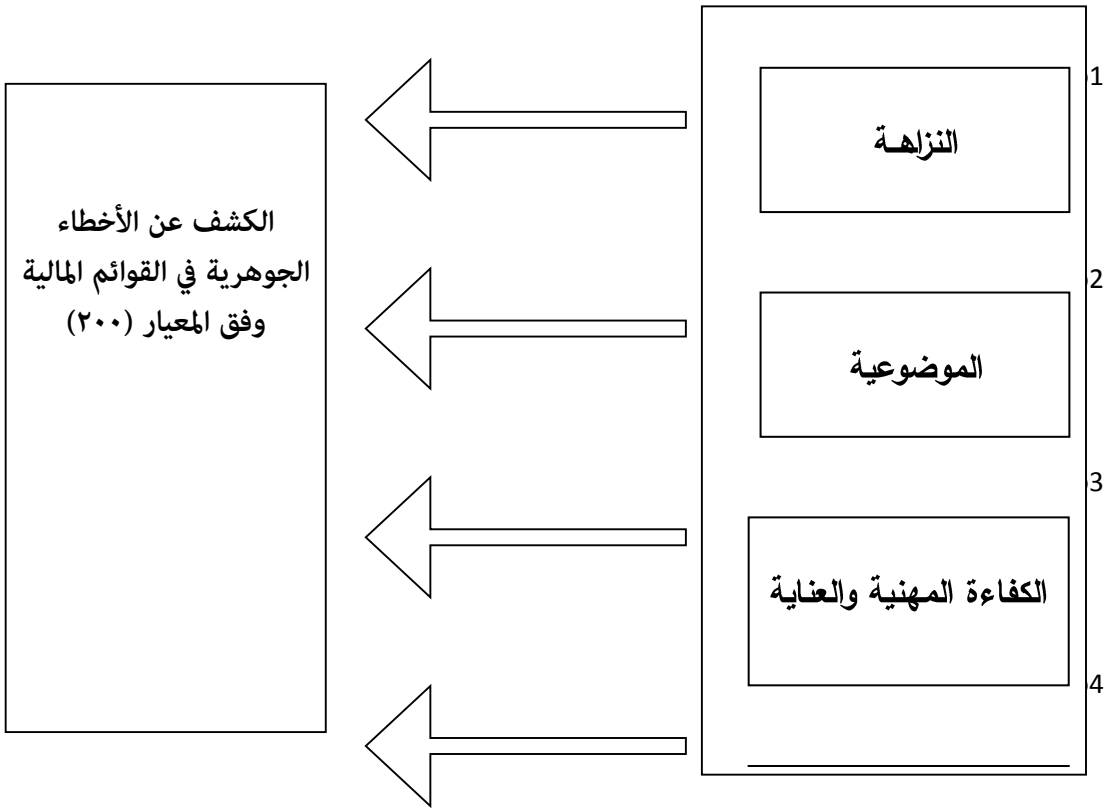
المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مخطط الدراسة:

الشكل (١-١) يوضح النموذج المعتمد في الدراسة:

المتغيرات المستقلة **المتغير التابع**

المتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي



الشكل (١-١)

مخطط الدراسة

المصدر: المخطط من إعداد الباحث اعتماداً على معيار التدقيق (٢٠٠) والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة والواردة في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني : الإطــار النظري والدراسات السابقة

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحثي تضمن المبحث الأول منها الإطار النظري، وخصص المبحث الثاني لاستعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية، وعلى النحو الآتي:

المبحث الأول: المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي

تمهيد:

لقد دفعت التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة وفي طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنظمات، وتعقد طبيعة الأعمال التي يقوم مدققو الحسابات بتدقيقها، إلى إمكانية استخدام المفاهيم المتعلقة بإدارة المخاطر، ونظرية المحفظة، وإدارة الجودة الشاملة، بهدف التوصل إلى تقييم كامل وشامل للمخاطر التي قد تتعرض لها المنظمات ويطلب من المدقق التعرف عليها واكتشافها (أبو زر، ٢٠١٥، ص٩).

وفي ظل التنافسية الشديدة في سوق التدقيق، تتزايد الحاجة لأن تكون مكاتب التدقيق فعالة، بحيث تستخدم مدققي حسابات على درجة عالية من الكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي والمهني وبأقل الأتعاب الممكنة من اجل ضمان الاستمرارية في سوق التدقيق (Zabihollah, 2016, p: 4).

كما يتوجب على هذه المكاتب توفير درجة من الاستقلالية اللازمة لضمان تقديم المدقق للرأي الفني المحايد حول مدى عدالة تمثيل التقارير والقوائم المالية ومدى كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للمنظمة محل التدقيق.

ولذلك يسعى مدقق الحسابات الخارجي إلى فهم الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية حتى يستطيع الوصول إلى تقييم أولي حول نوعية هذه الإجراءات ومدى ملاءمتها لنوعية المخاطر التي تواجهها المنظمات، لذلك فإن القيام بفحص وتدقيق نظام الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات الخارجي يحدد مدى قناعته بمخاطر الرقابة ومستواها (حامد، ٢٠١٤، ص٧).

مدقق الحسابات الخارجي :

تعتبر عملية التدقيق الخارجي لمنظمات الأعمال من العمليات المتكررة لكونها من العمليات الإلزامية التي ينبغي على المنظمات أداءها. ويضطلع مدقق الحسابات الخارجي بمهمة مستقلة عن إدارة المنظمة، ونظرا لارتفاع الطموحات والتوقعات لدى مستخدمي البيانات والمعلومات الواردة في القوائم الماليـة التي يتم التدقيق عليها من قبل المدقق واعتمادهم فـي إتخـاذ قراراتهم الاستثمارية على الرأي الذي يقدمه، فإن ذلك يستدعي العمل على تطوير أداء مدقق الحسابات الخارجي ورفـع كفاءته المهنية وتحقيق مزيد من فاعلية عملية التدقيق الخارجي مـن أجـل تلبيـة حاجـات ورغبات مستخدمي القوائم المالية بعد أن يتم التدقيق عليها (جربوع، ٢٠١٤، ص٣٦٧).

ويمكن تعريف مدقق الحسابات الخارجي بأنه الشخص أو الجهة التي تقوم المنظمة بتكليفها من اجل القيام بمهمة التدقيق على حساباتها، فمدقق الحسابات الخارجي بالعادة هو طرف خارجي عن المنظمة وتنطبق عليه جميع الشروط والتعليمات المهنية المرتبطة بممارسة عملية التدقيق (لطفي، ٢٠١٦، ص١٧).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويعرف الباحث مدقق الحسابات الخارجي بأنه ذلك الشخص المكلف بتدقيق البيانات المالية والذي يمتلك الخبرة العلمية والعملية والمجاز عمليا لممارسة مهنة التدقيق بالمنظمة ويقوم بإبداء رأيه الفني عن نتائج أعمال المنظمة بشكل حيادي واستقلالية وبدون تحيز وصدق وأمانة.

يتوجب أن يتمتع مدقق الحسابات الخارجي ببعض الصفات التي تساعده على أداء الأعمال الموكلة إليه بالشكل المطلوب، وبالأسلوب والطريقة التي تضمن رفع مستوى المهنة إلى المستوى المطلوب من قبل العملاء والمتعاملين مع المنظمة، فيما يلي عرض لبعض هذه الصفات: (المطارنة، ٢٠٠٦، ص٨١) و (Fawzy, 2013, p: 6)

١- أن يكون أمينا وواقعياً وان يكون مستقلاً في رأيه، وان يكون يقظاً حاضر البديهة، وان يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بالاحترام الكامل لسرية المعلومات التي يحصل عليها عن الأعمال المتعلقة بالنشاطات التي يمارسها العميل أثناء قيامه بواجبه المهني.

٢- أن يكون نطاق عمل مدقق الحسابات الخارجي ضمن مجال تخصصه وان يشعر المستفيدون من الخدمات التي يقدمها بوجود الإطار العام للسلوك الأخلاقي للمهنة، وضرورة توافر المعايير والمبادئ التي توفر أمن وسلامة البيانات لكونها توفر إرشاد أكثر تحديد عن كيفية الوفاء بها.

٣- يجب أن يكون المدقق كتوماً بحيث لا يفشي أسرار العميل أو يستخدم المعلومات المالية التي إطلع عليها أثناء تنفيذ عملية التدقيق لفائدة منظمة أخرى، وان يعكس قدراته على إنجاز مهام العمل بالوقت المناسب، كما يتوجب عليه الوفاء بالوعود وان يراعي الظروف التي يمر بها العملاء، وان يمتلك المعرفة بالأصول التي يقوم عليها العمل المحاسبي.

٤-يجب أن يتمتع المدقق بصفة التجديد والتحديث المستمر بحيث يواكب كل ما هو جديد يطرأ على مستوى المهنة والحقول ذات الصلة.

٥- يتوجب أن يكون مدقق الحسابات على معرفة تامة بطبيعة عمل العميل ليستنى له وضع الإجراءات الملائمة لعملية التدقيق والتي تضمن تحديد مواطن الضعف وتقديم التوصيات الملائمة لحلها ومعالجتها.

٦- يتوجب أن يكون مدقق الحسابات عقلاني والجهد المتوقع أن يبذله فريق التدقيق وحجم المكتب وطبيعة تعاملاته ونطاقها، لذا كان من الضروري إجراء دراسة عند قبوله لعملية التدقيق، إذ يتوجب أن ترتكز عملية القبول إلى عدة مؤشرات منها الوقت للعميل للتأكد من مدى صحة أنظمة الرقابة الداخلية.

المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي وفق المعيار (٢٠٠):

تستدعي متطلبات الحاكمية المؤسسية أن يكون هناك تعاون بناء بين إدارة المنظمات وبين مدقق الحسابات الخارجي، وان تتصف تلك العلاقة بالوضوح والشفافية من حيث تبادل المعلومات واستقلالية مدقق الحسابات والأخذ بالرأي الذي يقدمه بطريقة جدية عند القيام بتشخيص الأخطاء، ومن إجراءات ضمان استقلالية المدقق لأجل حماية مصالح الأطراف المختلفة التي تتأثر بأداء المنظمة، حيث يكون موظفو مكتب التدقيق ممن تنطبق عليهم معايير الرقابة على جودة الأداء من حيث الخبرة والكفاءة، يجب أن تخضع كافة أعمال مكتب التدقيق إلى الإشراف الجيد على كافة مستوياته، وضع سياسة محددة للتوظيف في مكتب التدقيق، تنمية القدرات المهنية من خلال إجراءات وبرامج التعليم المستمر (التميمي، ٢٠١٦، ص٤٣).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يلي المتغيرات والصفات التي تحكم مسؤولية المدقق الحسابات والمؤهلات الفنية التي ينبغي أن يتحلى بها، والتي تم اعتمادها كمتغيرات مستقلة بالدراسة الحالية:

أولا: النزاهة:

وتعني أن تتوافر لدى مدقق الحسابات صفات العدل والأمانة والثقة والاستقامة وأن يتحلى عند قيامه بأداء عمله المهني واجباته وخدماته المهنية بالنزاهة والعفة والصدق وأن يتجرد من جميع المصالح الشخصية، وألا يقوم بإخضاع أحكامه للآراء التي يقدمها الآخرين، وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها (Mautz, 2012, p: 91).

كما يجب على مدقق الحسابات ألا يضع نفسه في المواقف التي قد تؤثر على درجة الحياد أو تجعله تحت تأثيرات الآخرين مما يهدد السلامة والثقة في حكمه المهني خاصة في المعلومات التي يقدمها إلى المجتمع الذي يحتاج لان تكون هذه المعلومات صحيحة، وتعكس جودة الأداء المهني الدقيق وقدرته على إنجاز الأعمال الموكولة إليه بالوقت المناسب وبشكل دقيق، كما تتضمن النزاهة والمصداقية مدى وفاء مدقق بالوعود التي يعطيها للعملاء وان يرعي ظروفهم، كذل تتضمن مدى المعرفة التي يتمتع بها المدقق بأصول العمل المحاسبي ومدى الاحتفاظ بسجلات وقيود في مكتب التدقيق

ثانيا: الموضوعية:

وتعني الموضوعية أن يكون مدقق الحسابات محايد وبعيد عن التحيز لأي جهة وان لا يخضع للتأثيرات الجانبية، وان يتمتع بالاستقلال الفكري في كافة جوانب العمل المتعلقة بالخدمات المهنية التي يقوم بتقديمها، كذلك ينبغي أن لا يكون له أية من المصالح المتعارضة مع عمله، وأن يبتعد عن العلاقات التي من الممكن أن تفقده الاستقلالية والموضوعية وأن يتصف بالعدل والعفة والصدق وأن يتجرد من المصالح الشخصية وأن لا يقوم بالإفصاح عن المعلومات على غير الحقيقة

وتتمثل مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في التخطيط والتنفيذ السليم للقيام بأداء عملية التدقيق، للحصول على توكيد موضوعي ومنطقي حول البنود الواردة في القوائم المالية الختامية بحيث تكون خالية من أي تحريفات جوهرية، بسبب الخطأ أو الغش، كذلك ينبغي على مدقق الحسابات الخارجي سواء كان شخص أو جهة تدقيق عند القبول أو الاستمرارية في عملية التدقيق أن يأخذ باعتباره العوامل التي تؤثر على موضوعيته بشكل سلبي عند قيامه بتنفيذ مهمة التدقيق المسندة إليه

ثالثا: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

الكفاءة المهنية هي التعبير عن القدرة التي يمتلكها مدقق الحسابات الخارجي في استثماره لقدراته المختلفة واستخدامها كذلك الاستخدام الأمثل، وهي تعبر عن مدى التزامه بالمعايير المهنية والفنية والأخلاقية التي تفرضها المهنة، وضرورة أن يسعى مدقق الحسابات باستمرار من اجل تحسين كفاءة أداءه للعمل وتعزيز من الجودة في الخدمات التي يقدمها، وأن يقوم بتنفيذ المهام والمسئوليات المهنية على أفضل وجه، كما تعني الكفاءة المهنية وان يسعى إلى التميز في أداء الواجبات والمسئوليات المهنية بكل كفاءة وإخلاص، مع الاهتمام بالمصالح التي تهم العملاء وبشكل يتفق مع المسئولية المهنية نحو المجتمع بشكل عام. وتنقسم الكفاءة مدقق الحسابات المهنية إلى مرحلتين مستقلتين هما: اكتساب الكفاءة المهنية ومن ثم المحافظة عليها (Fawzy, 2013, p: 6).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويفترض المجتمع توافر الكفاءة المهنية لدى مدقق الحسابات الخارجي المزاول للمهنة، إلا أن الاستقلالية غير مفترضة فيهم دائماً، فتقديم المدقق لخدمات أخرى غير التدقيق للعملاء مثل الخدمات الاستشارية الإدارية، والاستشارات الضريبية، واختيار المديرين والعاملين أو ترشيحهم، وإمساك الدفاتر والسجلات، والخدمات المتعلقة باندماج الشركات وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي (Mautz, 2012, p:91).

رابعا: السلوك المهني:

ويقصد بالسلوك المهني ضرورة أن يشعر المستفيدين من الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات بوجود إطار عام للسلوك المهني والأخلاقي، وهي تتضمن عدد من المعايير والمبادئ التي توفر للبيانات المالية الضمان والسلامة والأمان، وذلك في إطار عام من السلوكيات والأخلاقيات التي تتطلبها واجبات المهنة، وهذه المعايير توفر الإرشاد الأكثر تحديد عن الكيفية التي يتم بها الوفاء بها، وتبين كذلك آلية التزام المدقق باحترام الأعمال التي يؤديها للعميل وان يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها عن أعماله، أو تلك المرتبطة بصاحب العمل أثناء القيام بأداء العمل المهني، ويرتبط السلوك المهني أيضا بعدم إفشاء الأسرار والمعلومات التي يصل إليها من خلال العمل المهني الذي يؤديه، أو أن يستخدمه لمنفعته الشخصية الخاصة أو لمنفعة أطراف أخرى، إلا بالموافقة المسبقة والمحددة من ذوي العلاقة (Rezaee, 2009, p: 134).

وطبقاً لقواعد السلوك المهني فإنه ينبغي على مدقق الحسابات الخارجي عند مزاولته لعمله المهني أن يتصف هذا السلوك بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية، حيث أن المفاهيم المتعلقة بهذه الصفات الثلاثة مترابطة، فالاستقلالية تشير إلى الأحداث والظروف التي تعزز وتدعم تطبيق الأداء المهني غير المتحيز للتوصل إلى قرار أو رأي في موقف معين، أما الموضوعية فهي حالة من التفكير تؤدي إلى تطبيق الأداء المهني أيضا غير المتحيز، والموضوعية ترتبط بالنزاهة والمنهج النزيه أو العادل للأداء المهني، ونزاهة المدقق هي المعيار الأساسي لتقييم الاداء (Antle, 2017, p: 21).

ويرى الباحث أن قيام مدقق الحسابات الخارجي بالتقرير عن أنظمة الرقابة الداخلية يوفر الكثير من المعلومات الهامة للمستثمرين، كما ان إستقلال مدقق الحسابات الخارجي يوفر الثقة التي ينشدها المستثمرين في التقرير الذي يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقديمه، مما يدعم قدرة المنظمة في الحصول على حصة سوقية وتسهم في زيادة رأس المال وتوفر التمويل اللازم لتحقيق النمو الاقتصادي والتحديث.

التقرير عن القوائم المالية:

تلتزم منظمات الأعمال بإعداد القوائم المالية بهدف توصيل المعلومات المالية لأصحاب المصالح وذوي العلاقة عن وضع المنظمة خلال فترة زمنية معينة، ووفق المعايير المحاسبية والقوانين والتشريعات المحاسبية المعمول بها، كما يجب أن تلتزم منظمات الأعمال بإرفاق كافة الإيضاحات المتممة والتي من شانها إزالة آية غموض حول البنود التي تصورها الأرقام الواردة في القوائم المالية، فمنها ما يهتم بتصوير نتائج الأعمال (قائمة الدخل)، ومنها ما يهتم بتصوير ما تمتلكه المنظمة من اصول وأملاك وما يترتب على امتلاكها من التزامات وحقوق ملكيه (قائمة المركز المالي)، في حين يبين بعضها مقدرة منظمة الأعمال على توليد التدفقات النقدية (قائمة التدفقات النقدية) (المطيري، ٢٠١١، ص٢٨).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وينظر إلى القوائم المالية على إنها ذلك الجزء من منظومة الإفصاح المالي التي تتكون من قائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملاك، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة المركز المالي، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من هذه القوائم، والتي يلقى على عاتق إدارات منظمات الأعمال إصدارها عند انتهاء الفترة المالية، والجدير بالإشارة إلى أن منظومة الإفصاح المالي قد تشمل القيام بإصدار الجداول والمعلومات الإضافية المرافقة والمبنية على القوائم المالية أو تلك المشتقة منها ويكون من المتوقع أن يتم قرأتها مع هذه القوائم (علي، ٢٠١٤، ص ٣٧).

وتعرف القوائم المالية على أنها " تلك الأداة التي يمكن من خلالها توصيل نتائج الأعمال وقياس النشاط المحاسبي من اجل تحقيق أهداف المحاسبة المالية، وهي ليست نقطة البداية في العمل المحاسبي إنما تشكل العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي خلال فترة زمنية معينة " (قللي، ٢٠١٣، ص ١٧).

كذلك تعريف القوائم المالية بأنها " الأداة المحاسبية التي يستخدمها المحاسبين من اجل إظهار نتيجة النشاطات التي تمارسها المنظمة، أو بيان لمركزها المالي عن الفتره المالية السابقة، أو توقع تلك النتيجة والمركز المالي الذي يصور الأعمال عن الفترة المالية اللاحقة" (القاضي، ٢٠١٠، ص ٢٠٠).

وفيما يتعلق بالتقرير عن القوائم المالية، فانه بعد أن يتم الانتهاء من عملية التدقيق، يلجأ فريق التدقيق إلى تلخيص ملاحظاتهم واقتراحاتهم من اجل إعطاء الرأي الفني الإنتقادي المحايد حول مدى العدالة التي تتمثل بالقوائم المالية، إذ أن التقرير عن هذه القوائم يعتبر أحد المتطلبات والركائز الأساسية التي يقوم أصحاب المصالح الموجه إليهم التقرير ستخدمها في اتخاذ القرارات المختلفة. والجدير بالذكر أن كلمة " تقرير" (Report) أتت لتحل محل كلمة "شهادة" (Certificate) والتي كانت مستخدمة في الماضي للتعبير عن رأي مدقق الحسابات، ويعود سبب التحول إلى أن الشهادة تعتبر بمثابة الإعلان الكتابي عن الواقعة، وبالتالي فهي لا تعطى إلا إذا وصل مدقق الحسابات إلى درجة التأكد واليقين، لذلك فإن كلمة " تقرير" هي التعبير الأدق لوصف ما يقوم به مدقق الحسابات وخاصة في ظل وجود البنود المالية التي تخضع للتقديرات الشخصية مثل المخصصات والإستهلاكات، كذلك فإن اعتماد عملية تدقيق الحسابات على العينات الإحصائية لا ترتقي به إلى درجة التأكد واليقين ليشهد بصحة البيانات والمعلومات المالية، أما بالنسبة إلى كلمة رأي فهي جزء من الشهادة والتقرير لأنها تحتوي على عناصر أخرى، بالإضافة إلى رأي مدقق الحسابات حول مدى العدالة الذي تصورها القوائم المالية لنتائج الأعمال (عبدالله، ٢٠١٢، ص ٩٠-٩٢).

ويرى الباحث أن التقرير عن القوائم المالية يتطلب أن يتم تدوين الملاحظات وتقديم الاقتراحات المناسبة وإعطاء الرأي حول عدالة القوائم المالية على اعتبار أنها أداة قياس تعبر عن نشاطات منظمة الأعمال خلال فترة زمنية معينة، لتساعد مستخدمي هذه القوائم على المستوى الداخلي مثل الإدارة والملاك، أو على المستوى الخارجي مثل المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى في اتخاذ القرارات الرشيدة وكل وفق اهتماماته.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني: الأخطاء الجوهرية والممارسات المحاسبية المضللة في القوائم المالية

تعتمد أساليب المحاسبة الإبداعية أو الإبتكارية على عدد من التقنيات المبتكرة التي تهدف إلى إحداث عمليات تجميل صورية للقوائم المالية، وذلك من اجل الحصول على التأييد والمساندة من ذوي المصالح من خلال الارتقاء بالبنود الواردة في القوائم المالية إلى مستوى تطلعاتهم. مما يعني بالتأكيد تحويل وتحوير درجة الواقعية فيما تقدمة القوائم المالية، وقد أسهمت تلك الممارسات باستحداث الآثار المالية الكبيرة التي تعتبر أحد الأسباب الرئيسة في حدوث الإنهيارات والكيانات الإقتصادية الضخمة مثل (Worldcome) و (Xerox) و (Enron) والشركة الايطالية (Pramalat). لذلك فقد اتجهت الجهات المعنية بالعمل المحاسبي المختلفة من إدارات الشركات والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والباحثين والدارسين والمختصين، إلى إيجاد التقنيات الجديدة التي تساعد في الحد من تلك الممارسات المحاسبية الإبداعية والإبتكارية، وبالتالي توفير درجة من الملاءمة الموثوقية والمصداقية على المضامين التي تحتويها القوائم المالية (أبو زر، ٢٠١٥، ص٢).

ويشير (درويش، ٢٠٠٩، ص٢) إلى أن وجود الجهات الإشرافية والرقابية التي تعمل جنباً إلى جنب مع الإدارات في المنظمات المختلفة، قد أسهم في الحد من بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية والإبتكارية، وذلك نظراً لما تقدمه تلك الجهات من العون والمساعدة المتمثلة بالمراجعة والتدقيق المستمر على الجوانب المتعلقة بالعمل المحاسبي المستخدم وفرض طرق وأساليب للرقابة المالية.

ومن جانب أخر فقد عملت الجهات والهيئات الرسمية على سن مجموعة من القوانين والتشريعات الهادفة إلى ضبط تلك الممارسات المحاسبية الإبداعية والإبتكارية من اجل المحافظة على ممتلكات وحقوق أصحاب المصالح وإستثمارتهم في المنظمات المختلفة. حيث تم فرض الكثير من القوانين والسياسات والإجراءات الوقائية التي ألزمت المنظمات، وذلك من اجل تجنب آثارها السلبية، ومن الأمثلة على ما إصدار قانون Sarbanes-Oxley في عام ٢٠٠٢ (خليفه، ٢٠١٣، ص ١٢٣).

وبناءً على ما تقدم، فانه يمكن القول أن وجود القوانين والتشريعات والسياسات والإجراءات التي تنظم وتحكم العمل المحاسبي بشكل يحد من تلك الممارسات المحاسبية الإبداعية والإبتكارية قد أصبح ضرورة ملحة، وذلك لوجود عدد من الممارسات المضللة والتي يمكن بموجبها القيام بتطويع البنود الواردة في القوائم المالية حسب الحاجة من اجل مقابلة طموحات وتطلعات الإدارة وأصحاب المصالح (Gaetan & Stolowy, 2013, p: 51).

الممارسات المحاسبية المضللة في القوائم المالية :

وقد أشارت الأدبيات والدراسات السابقة إلى هذه الممارسات تتم تحت عنوانين مختلفة مثل التلاعب المحاسبي، وإدارة الأرباح، وتمهيد الدخل، والتي تهدف بمجملها إلى التلاعب الرقمي (Accounts Manipulation) في البنود الواردة في القوائم المالية ما تصوره تلك القوائم عن طريق القيام بإدخال حركات وهمية (Dummy Accounting Transactions) لأنظمة المعلومات المحاسبية المستخدمة، واستحداث آليات معينة لإخفائها، مما يؤدي إلى تصوير قوائم مالية لا يعكس محتواها الإعلامي الواقع الفعلي لمنظمة الأعمال، وفيما يلي نبذة عن هذه الممارسات:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولا: التلاعب المحاسبي:

التلاعب المحاسبي هو عبارة عن التقنية التي يلجأ إليها المحاسبون في الشركات الصناعية إلى إستغلال معرفتهم في المبادئ والفروض المحاسبية والتشريعات التي يحتكم إليها القطاع بهدف تقديم حلول ومعالجات للأرقام المالية المجمعة بحسابات الشركة والتي تصورها القوائم المالية (Parfet, 2015, p: 480**).**

وفيما يلي عرض لمختلف أنواع التلاعب بالحسابات وأشكالها، إذ أن كثير من الباحثين يصنفون عمليات التلاعب بالحسابات (المحاسبة الإبداعية) إلى عدة مستويات أو مراحل من أشهرها: (الشوبكي، ٢٠١٢، ص٧)

١-المحاسبة النفعية: وتعرف بأنها الإصرار القائم على اختيار وتطبق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوب بها، وخاصة لتحقيق أرباح عالية، سواء أن كانت الممارسات المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية أم لا.

٢-إدارة الأرباح: وتعرف بأنها التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف مقدر بشكل مسبق، الذي يمكن أن يكون محدداً من قبل الإدارة أو متنبأ به قبل محلل مالي، أو يكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

٣-تلطيف صورة الدخل: ويعرف بأنه شكل من أشكال التلاعب بالدخل، بحيث يتم تحريك الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى، ويشمل ذلك تخفيض أو تخزين الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد إلى السنوات ذات الدخل السيء. ويعتبر من أشكال التلاعب يتم خلاله تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل لفترات ذات الدخل العالي والاحتفاظ بها على شكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

أما (Schilit, (2012 **فقد صنفها تحت عنوان الخدع المالية، وعددها سبعة وهي كما يلي:**

١-الخدعة رقم (١): وتتمثل في تسجيل إيرادات المبيعات مبكراًً وقبل شحنها، وتسجيلها قبل أن يلتزم الزبون بدفع ثمنها.

٢-الخدعة رقم (٢): وتتمثل في تسجيل إيرادات مزيفة، وهي تشمل تسجيل مبيعات ذات أثر اقتصادي ضعيف، وتسجيل نقد متسلَّم باعتباره دخلاً، وتشمل كذلك تسجيل عائد الاستثمار باعتباره إيرادا.

٣-الخدعة رقم (٣): وتتمثل في عدم تسجيل أو التخفيض غير الملائم في الالتزامات، المترتبة وهي تشمل الفشل في تسجيل المصاريف والالتزامات وإيجاد حسومات/ خصومات زائفة، إضافة إلى تسجيل الإيرادات عند تسلّم النقد، مع بقاء الالتزامات المستقبلية كما هي وكذلك تخفيف الالتزامات من خلال تغير الافتراضات المحاسبية.

٤-الخدعة رقم (٤): وتتمثل في نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

٥-الخدعة رقم (٥): وتتمثل في نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المدير في الفترة المحاسبية الحالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: إدارة الأرباح:

إن إزدياد فجوة التوقعات بين مُصدري ومُستخدمي القوائم المالية، وما ترتب عليها من التداعيات المالية السلبية تكون قد تراكمت من سنة إلى سنة أخرى، وتحدث بذلك فشل مالي يودي 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 رئيسين هما: (Parfet, 2015, p: 481)

١-إدارة الأرباح الجيدة: يهدف هذا النوع إلى إدارة الأرباح التشغيلية لمنشأة الأعمال، وذلك من خلال اتخاذ قرارات تهدف بمجملها إلى تحقيق الاستقرار المالي والعمل على زيادة في 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.

٢-إدارة الأرباح السيئة: يهدف 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.

وبناءاً 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).

ويعرف Schrroder et al, (2015) **إدارة الأرباح على إنها "تلك المحاولات التي تدعمها الإدارة من اجل التأثير على أرقام الأرباح المعلن عنها في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية".**

كما تم تعريف لإدارة 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" (البارودي، ٢٠١٢، ص٩٣).

ويعرف Jackson & Jackson, (2016) **إدارة الأرباح على أنها إستخدام الحكم الشخصي عند التقرير عن القوائم المالية، وتنظيم المعاملات الاقتصادية بطريقه تساعد على تحوير 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.**

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

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثا: تمهيد الدخل:

يمكن تعريف تمهيد الدخل على أنه " أسلوب أو تقنية يتم من خلالها التقليل والتخفيف من تأثير التقلبات بالدخل خلال سنوات متتالية، أي أن إدارة المنظمة تقوم بإتباع بعض الإجراءات الضرورية من اجل زيادة الأرباح أو تخفيضها وكلما اقتضت الحاجة إلى ذلك، ويكون الدافع لذلك الرغبة في زيادة وتحسين ثروات المالكين، وللتقليل أيضا من المخاطر عند الاستثمار في أسهم المنظمة، وزيادة القيمة السوقية للمنظمة، ومقابلة الالتزامات التي تترتب على اتفاقيات الديون، وتخفيض الالتزامات الضريبية، وزيادة الموثوقية عند إجراء التنبؤات المالية (Ronen & Yaari, 2008, p: 317).

وتعرف تقنية تمهيد الدخل على إنها إحدى الأشكال التي تتدخل فيها الإدارة وبشكل مقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي، ويكون لها أثر في التقييم الذي يقوم به مستخدمو التقارير والقوائم المالية، وتؤثر أيضا في دقة النتائج وبقدرتها على تقديم المعلومات المهمة في اتخاذ القرارات (صيام، ٢٠٠٩، ص ١٦٣).

إن الهدف من إستخدام تقنية تمهيد الدخل يرتبط بمفهوم القدرة التنبؤية للإرباح، والتي تعني "كمية البيانات والمعلومات التي تتعلق بالإرباح أو بالتدفقات النقدية في المستقبل والتي يستطيع المستثمرين الحصول عليها من خلال التنبؤات المستندة إلى أسعار أسهم الشركة، وبناءً على ذلك فإنه بالإمكان العمل على تحسين هذه القدرات من خلال استخدام تقنية تمهيد الدخل للتقرير عن وجود نمو مستقر وثابت في أرباح المنظمة، حيث يساعد ذلك في إيجاد الثقة والطمأنينة عند المتعاملين مع المنظمة (Zarowin, 2012). ويمكن تلخيص أهداف استخدام تقنية تمهيد الدخل بما يلي:

١- تحريف الدخل: وهذا الهدف يتمثل في زيادة المتطلبات المتعلقة بالحصول على مكافآت يتم منحها للإدارة، حيث تلجأ إدارة المنظمة الأعمال إلى تمهيد الدخل للتعبير عن اتجاهات ثابتة في نموه، وبالتالي الحصول على مكافآت إدارية بالأوقات التي يكون فيها رقم الربح متساوي فيها مع الاعوام السابقة التي تم توزيع المكافآت خلالها بدون اللجوء إلى تمهيد الدخل (Tucker & Zarowin, 2016, p: 253).

٢-تحسين القيمة السوقية للمنظمة: يساعد تحقيق التوازن النسبي في الدخل على زيادة الطلب على الأسهم التي تصدرها الشركة، وذلك بسبب انخفاض المخاطرة المحتملة وقبول الشركة بعوائد مرضية، سيما إذا كان المستثمرون بالسوق من النوع الحذر وقبولهم بالأسهم التي تدر الدخل الثابت، وهذا سيؤدي إلى الارتفاع في أسعار أسهم الشركة نظراً إلى ارتفاع الطلب عليه فتزيد قيمة المنظمة السوقية، وينقل الصورة الايجابية والحسنة عن الإدارة أمام أصحاب المصالح ويعطي صورة عن امتلاكها لقدرات كبيرة على الموارد الاقتصادية المتاحة في الشركة (Hamzavi & Afaltooni, 2011, p: 188).

٣- الكشف عن بعض المعلومات المتعلقة بالإرباح المستقبلية: تلجأ الإدارة إلى استخدام تمهيد الدخل بغية توصيل المعلومات التي من شأنها تحسين القدرة التنبؤية للإرباح والتدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية، مما يساعد في تعزيز الثقة لدى المستثمرين بالبنود التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتالي فإن مستوى المعلومات التي يفصح عنها سواء إيجابية أو سلبية من شأنه أن يزيد المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وهذا يؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية للأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية (Ronen & Yaari, 2008, p: 318).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-امتلاك المنظمة للإيرادات والنفقات المستحقة: يعتبر امتلاك المنظمة للإيرادات والنفقات المستحقة حافز لممارسة تقنية تمهيد الدخل، حيث انه بإمكان الإدارة التقليل من حجم الضرائب التي تترتب على الشركة، أو إخفاءها للانحرافات التي تحصل في ممارسة النشاطات التشغيلية للفترة المالية (Pourheydari & Aflatooni, 2016, p: 55).

٥-مقابلة التطلعات للمحللين الماليين: تتركز تطلعات المحللين الماليين على تحقيق نسب النمو الثابتة في مستوى الأرباح، وهذا يعني الاستقرار المالي والتشغيلي للمنظمة في أدائها للمسؤوليات والمهام الموكولة إليهم وتعزيز قدراتها على البقاء والنمو والاستمرار في عالم المال والأعمال (Tucker & Zarowin, 2016, p: 255).

٦-تقليل قيمة العوائد المتوقعة من قبل المستثمرون: إن قيام المنظمة بالتقرير عن الأرباح التي تتصف بدرجة من الثبات النسبي سيعزز من الثقة التي يؤليها المستثمرون بأداء المنظمة، وهذا يحفزهم إلى التوقع بالحصول على نفس العوائد تقريباً خلال السنوات المتتالية، مما يعني انخفاض درجة المخاطرة والعائد المطلوب بالتبعية (Hamzavi & Afaltooni, 2011, p: 188).

ويرى الباحث أن تقنية تمهيد الدخل هو أن تقوم إدارة المنظمة بإتباع بعض الطرق والأساليب المختلفة من اجل التقليل من الارتفاعات والانخفاضات في مستويات الأرباح التي تحققها خلال الفترات المالية المتعاقبة، وذلك بغية الوصول إلى درجة من الثبات النسبي لاتجاه نمو الأرباح، وهذا يساعد في كسب ثقة الجمهور الذي يتعامل مع المنظمة بما تصوره قوائمها المالية من بيانات ومعلومات.

معيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) :

فيما نبذة عن معيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥)

مقدمة عن المعيار: يبين معيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) كافة الآثار التي من المحتمل أن تترتب على الضوابط المحددة لقدرة مدقق الحسابات على الكشف عن المعلومات والبيانات الخاطئة الجوهرية والتي تكون كبيرة بالنسبة للأحداث والظروف التي قد تحدث بالمستقبل والتي من الممكن أن تؤدي إلى توقف المنظمة وعدم قدرتها على الاستمرار.

الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تدقيق التقارير والقوائم المالية وتمكين مدقق الحسابات الخارجي من إبداء رأيه الفني فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، في جميع

الجوانب المهمة، حسب إطار إعداد التقارير والقوائم المالية المطبقة.

المبادئ العامة للمعيار: يبين معيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي، وهي: الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، السلوك المهني، الأمانة، السرية، المعايير الفنية، والكفاءة والعناية المهنية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يلي نبذه عن أربعة مبادئ تم الاعتماد عليها كمتغيرات مستقلة في الدراسة الحالية وذلك لأهميتها من وجهة نظر الباحث:

أولا: النزاهة: وتعني أن يتصف مدقق الحسابات بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها. كما ينبغي على مدقق الحسابات ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني (الحمود، ٢٠١١، ص٨).

ثانيا: الموضوعية: وتعني قدرة مدقق الحسابات على العمل بموضوعية، فعلى مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره وحياديته في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بانجازها والتحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقا، بصفتها قيما أخلاقية أساسية يتميز بها المدقق، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الموضوعية بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون المدقق محل ثقة العميل ويحفظ أسراره (George and Robert, 2016, p: 96-102).

ثالثا: الكفاءة والعناية المهنية: وتعبر الكفاءة والعناية المهنية عن قدرة مدقق الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل. والتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسئوليته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى الامتياز في أداء مسئولياته المهنية بكفاءة وإخلاص، مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسئولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة. وتنقسم الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات إلى مرحلتين مستقلتين هما اكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة على الكفاءة المهنية (دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، ٢٠١٧، ص١٨).

رابعا: السلوك المهني: وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين، وأن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي، كما ينبغي أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة، بالإضافة إلى مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة (George and Robert, 2016, p: 96-102).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تم الاستعانة والإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها ومن هذه الدراسات ما يلي:

أولا: الدراسات باللغة العربية:

١- دراسة قباقيبي، (٢٠١٦)، بعنوان: " دور مدقق الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)"، دراسة نظرية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي وهي دراسة نظرية تناولت الأخطاء الناجمة عن التقارير الاحتيالية، وبناءاً 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. وانه يجب على المنظمات المهنية أن تطور وسائل إكتشاف حالات الممارسات المحاسبية الإبداعية حتى تتماشى مع الزيادة المطردة في تلك الحالات التي قد تؤدي إلى إخفاق عملية التدقيق. كذلك ينبغي لمدقق الحسابات الإهتمام بوضع برامج تدريبية للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تحسين أطر تنظيم الشركات، وبناء شبكات التحكم المؤسسي غير الرسمية ضمن المجتمعات والقطاع الاقتصادي والتنظيمي.

وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في بيان مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها وفي انه تم الاعتماد على المحاسبة الإبداعية كأحد مؤشرات المتغير التابع والذي قامت عليها الدراسة الحالية.

٢-دراسة الصرايره، (٢٠١٦)، بعنوان: استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من 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) مستجيبا. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن حاكمية الشركات تهتم أساسا 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 أيضا بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة من مديرين، عمال، عملاء، دائنين...الخ، وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية والمالية الدقيقة في الوقت المناسب وهذا بقصد اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما أشارت النتائج بشكل عام إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق استراتيجيات الحوكمة بمبادئها المتمثلة بـ (وجود اساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الشفافية والإفصاح، مسؤوليات مجلس الإدارة) في الحد من 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.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على أثر استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح الذي يعتبر أحد مؤشرات المتغير التابع والذي قامت عليها الدراسة الحالية.

٣-دراسة صنيتان، (٢٠١٥) بعنوان: المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية، وتكون مجتمع الدراسة من جميع البنوك الكويتية البالغ عددها تسعة بنوك، وقد اعتمد الباحث على مصدرين رئيسين لجمع البيانات هما الأولية والثانوية واستخدم الاستبانة كأداة للدراسة. واشتملت العينة على (٨٩) مبحوثا يعملون في البنوك المشمولة بالدراسة، وتم اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد والبسيط. وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال والمتمثلة بـ(جرائم الاحتيال المرتبطة بالإدارة، جرائم الاحتيال المرتبطة بالعاملين) في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية، وذلك من وجهة نظر العاملين في دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي في المركز الرئيسي للبنوك التجارية الكويتية. وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات أبرزها: العمل على وضع مجموعة من الضوابط والإجراءات والسياسات التي من شانها الحد من ممارسة جرائم الاحتيال، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية. وضرورة مراعاة مدى تقيد والتزام الإدارة والعاملين بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، وتشجيع إجراءات وممارسات المحاسبة الأخلاقية.

وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في أنها تناولت المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية وإنها تمت في نفس البيئة التي أجريت فيها الدراسة الحالية وهي البيئة الكويتية.

٤- دراسة العازمي، (٢٠١٢)، بعنوان: أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر أوجه القصور في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركة نفط الكويت وبمختلف مستوياتهم الوظيفية. وقد تكون مجتمع الدراسة من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في شركة نفط الكويت، والبالغ عددهم حوالي (١٠٤) مستجيباً يعملون في شركة نفط الكويت. ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة. واعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي، وتم اختبار الفرضيات بواسطة استخدام أسلوب الانحدار البسيط.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتوصلت الدراسة إلى أن القصور في تطبيق معيار منهج القيمة العادلة يؤثر على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركة. وتبين أن القصور في تطبيق خاصية الملاءمة والموثوقية يؤثر على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركة. كما أشارت النتائج إلى أن القصور في تطبيق خاصية صدق المعلومات يؤثر على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركة. وأن القصور في تطبيق خاصية دقة المعلومات يؤثر على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركة. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في التقارير التي تصدر عن شركة نفط الكويت وان تحتوي على الإفصاح الكافي.

٥- دراسة (جربوع، وشاهين، ٢٠١١). بعنوان: العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من (٥) خمسة أجزاء بالاعتماد على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على مدققي الحسابات القانونيين بقطاع غزة وعددهم (١١٠)، وبلغت الردود (٩٧) استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة إرجاع قدرها (٨٨%) تقريباً. وقد استخدم الباحثان البرنامج الإحصائي (spss) في الدراسة التطبيقية واستخدما المعالجات الإحصائية الملائمة لهذا الغرض. وقد توصلت الدراسة إلى أن نجاح عملية التدقيق تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية المدققين الخارجيين، وتبين أن مخاطر التدقيق تتمثل في عدم قدرة المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية التي ربما تحتويها القوائم المالية. وتبين أن التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق سوف تؤثر بدرجة كبيرة على أدائه المهني. وأوصت الدراسة بالتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية مع تفهمه لمشكلات العملاء.

وقد اعتمد الباحث على هذه الدراسة لكونها تناولت العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة تحديد بعض توجهات الدراسة الحالية.

٦- دراسة (أبوصقري، ٢٠١٠). بعنوان: تأهيل مدقق الحسابات الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية.

هدفت الدراسة إلى البحث في واقع التدقيق الخارجي على المؤسسات المالية الإسلامية (IFIs) ومدى تأهيل المدقق الخارجي للتدقيق على المؤسسات المالية الإسلامية، ومقدرته على إعطاء رأي مهني مستقل بأن البيانات المالية أعدت وفق معايير المحاسبة والتدقيق الإسلامية، وبما يتناسب وأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وكذلك البحث في القوانين المحلية، والمعايير المهنية الصادرة للوقوف على مدى مراعاتها للشروط والمواصفات المطلوب توفرها في المدقق. اعتمدت الدراسة أساليب مختلفة من البحث العلمي مثل استقراء الآراء، والتحليل الوصفي، وتصميم استبانة لإختبار فرضيات الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتوصلت الدراسة إلى أن الواقع الحالي لا يفرق بين المدقق الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية والمدقق الخارجي للمؤسسات التقليدية، وأن هناك ضرورة لصياغة وتبني نموذج للتدقيق الخارجي على المؤسسات المالية الإسلامية يأخذ بعين الإعتبار خصوصية العمل المالي الإسلامي، ومعايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية ومبادئ وأحكام الشريعة الإسلامية لإعطاء رأي مهني محايد حول مصداقية وعدالة تصوير البيانات المالية لواقع حال المشروع ونتيجة أعماله. وأوصت الدراسة بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته. وأوصت الدراسة بضرورة الحصول على أدلة تدقيق ذات الإثبات الكافي ووضع اعتبارات للمخاطر الهامة ويتوجب على مدقق الحسابات بتقييم أساليب القياس المستخدمة في عرض المعلومات المالية.

وقد بينت هذه الدراسة للدراسة الحالية واقع التدقيق الخارجي على المؤسسات المالية الإسلامية ومدى تأهيل المدقق الخارجي للتدقيق، وبيان موقفه منها وكيفية تقييمه لها وهذه لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية.

٧- دراسة (عرار، ٢٠٠٩). بعنوان: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، والمتمثلة بتمهيد الدخل وإدارة الأرباح والتلاعب المحاسبي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من خمسة محاور يحوى كل منها على (١٠) أسئلة، وقد تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من (١٠٠) مدقق، مقسمة إلى (٥٠) إستبانة تخص المدقق الداخلي، و(٥٠) تخص المدقق الخارجي، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي في الأردن يطبق الإجراءات والإختبارات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية لتقييم مخاطر الأخطاء المادية، إذ توجد علاقة بين فهم المدقق لبيئة المنشأة وبين قدرته على تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، وكذلك الإجراءات والإختبارات لتقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات لتقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، وأخيراً بينت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الداخلية والخارجية في مدى التزام كل منهم بتطبيق إجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية. وأوصت الدراسة بأنه لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية يتوجب على المدقق اتخاذ إجراءات أساسية وتنفيذها بالشكل الصحيح.

وقد استفاد الباحث من هذه الدراسة في أنها أسهمت في بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية وهو ما استرشد فيه الباحث عند بيان هذه المخاطر في هذه الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨- دراسة يافقير، (٢٠٠٨)، بعنوان: " مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الإرباح للشركات المسجلة أسواق الأوراق المالية "

هدفت الدراسة إلى قياس أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة أسواق الأوراق المالية المصرية والسعودية، حيث أعتمد الباحث على التقارير المالية للشركات المسجلة بهذين السوقين وتقارير مجلس الإدارة المنشورة من قبل هذه الشركات وذلك للفترة من سنة ٢٠٠١-٢٠٠٧، حيث بلغ عدد الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري والتي أجريت عليها الدراسة (٢٦) شركة موزعة على (١١) قطاع، كما اشتملت العينة على (٦٩) شركة مسجلة في سوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية موزعة على (٨) قطاعات. توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابي لتطبيق متطلبات حوكمة الشركات على الحد من ممارسة إدارة الأرباح، حيث شهدت فترة ما بعد تطبيق لائحة حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية انخفاضا في ممارسة إدارة الأرباح، كذلك وجدت الدراسة إن المنشآت التي تقوم بالتطبيق الجيد للحوكمة في المملكة العربية السعودية تمارس بشكل أقل إدارة الأرباح مقارنةً بالشركات الأخرى. وأن الشركات التي يكون فيها تطبيق متطلبات الحوكمة منخفضاً، تكون أكثر ممارسة لإدارة الأرباح، وخاصةً الشركات التي يسيطر على مجلس إدارتها أعضاء من عائلة واحدة لها حصة كبيرة من ملكية الشركة.

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بتطبيق آليات حوكمة الشركات لما لذلك من آثار ايجابية على جذب الإستثمارات المحلية والعالمية، وإعطاء متطلبات تطبيق آليات الحوكمة الصبغة الإلزامية سواء عن طريق استصدار قوانين في هذا الشأن، أو قواعد ولوائح لها الصبغة القانونية الملزمة للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها أسهمت في بيان اثر أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الأرباح، حيث منحت الباحث تصورات حول الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي تم تناولها في الدراسة الحالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: الدراسات باللغة الانجليزية:

٩- دراسة (Kizirian et al, 2017) **بعنوان:**

" The Effect of Fraud and Going Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures "

تأثير مخاطر الاحتيال بشأن تقييم مدقق الحسابات لمخاطر البيانات الخطأ والتخطيط وأداء تدقيق البيانات المالية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير مخاطر الاحتيال بشأن تقييم مدقق الحسابات لمخاطر البيانات الخطأ والتخطيط وبين أداء تدقيق البيانات المالية، كما هدفت إلى التحقق من الترابط والتشابك بين التقييم الأولي للمدققين الخاص بمصادر العمل ومخاطر الاحتيال والتخطيط وبين أداء تدقيق البيانات المالية، عملية تحديد أدلة الإثبات الخاصة بالتدقيق، وتوقيت جمع الأدلة ونطاق الأدلة الخاصة بالتدقيق التي تم جمعها، تدعم هذه الدراسة الفرضيات التي تقول أن مخاطر الأعمال وخطر الاحتيال لها علاقة مع درجة إقناع وتوقيت الأدلة، كما يجب أخذ مخاطرة الأعمال ومخاطر الاحتيال بعين الاعتبار في التقييم الأولي لمخاطر التحريف. وذلك باستخدام نموذج الخطر التدقيق الأمريكي واستخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير المخاطر المتعلقة بذلك، ولتحقيق الغاية من إجراء الدراسة فقد تم القيام بتجميع البيانات من خلال خمسين عملية تدقيقية وتم إخضاع بياناتها المالية للتدقيق من قبل واحدة من أكبر أربع شركات تدقيق. وكشفت النتائج أن كلا من مخاطر الاحتيال ومخاطر الأعمال مرتبطان بشدة مع مخاطر التحريف، وتتم إعادة التحكم في التحليل الأولي لتقييم المدقق لمخاطر التحريف بشكل دوري، وفحص استمرارية تأثير مخاطر الاحتيال ومخاطر الأعمال. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالآراء التي يبديها مدقق الحسابات في عمليات التدقيق التي يقوم بها وبشكل تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

١٠- دراسة (Lapointe etal, 2016) **بعنوان:**

The auditor's assessment and detection of corporate fraud: some Canadian evidence

فاعلية مدخل تقدير الخطر في اكتشاف الغش والاحتيال المحاسبي

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار فاعلية مدخل تقدير الخطر في اكتشاف الغش والاحتيال المحاسبي، وذلك في ظل بيئة عمل لا يحكمها معايير مراجعة تلزم مراقبي الحسابات بمراعاة التحريفات الناتجة من حالات الغش المحاسبي بصورة مفصلة (الشركات الكندية). وذلك من خلال مقارنة بين خصائص وأحكام تخطيط مراقب الحسابات الخبرة في اكتشاف الغش بآخرين لا يمتلكوا هذه الخبرة. وبعد التحليلات النظرية للإجابات على عدد من الأسئلة من خلال الحصول على إجابات من الممارسين الفعلين للمهنة، حيث قامت الدراسة بتجميع بيانات الدراسة التطبيقية بواسطة قائمة استقصاء مكونة من ثلاث أجزاء، تم استلام ١١٧ قائمة كاملة (بعد استبعاد ٥ غير كاملة) منها ٣٧ من مراقبي حسابات ذو خبرة سابقة في اكتشاف الغش والاحتيال لعملائهم. وبعد تجميع وتحليل البيانات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

توصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات الذين يهتموا بعوامل خطر الغش والاحتيال التي ترتبط بشكل وثيق بعوامل خطر الغش في كل مراحل المراجعة ويقيموا خطر الغش بشكل واضح يكونوا أكثر قدرة لاكتشاف الغش من غيرهم. وتبين أن مراقبي الحسابات الذين يقوموا بتقدير عوامل الخطر من خلال الاعتماد علي التحليل الأساسي (مثل المقارنة مع السنوات السابقة، فحص العلاقات المتوقعة بين عناصر القوائم المالية)، يكونوا أكثر قدرة علي اكتشاف الغش المحاسبي. وأكدت الدراسة على أهمية استخدام مراقبي الحسابات لإجراءات مراجعة معينة (مثل تحليل مبادئ محاسبية معينة، ربما تكون مرتبطة بالتلاعب)، أو إجراءات تحليلية معينة لاكتشاف الغش والاحتيال عند كل مراحل عملية المراجعة، قد يزيد من احتمالية كشف التحريفات الجوهرية الناتجة من تضليل القوائم المالية، واختلاس الأصول. وأوصت الدراسة بالعمل على تطوير كفاءة مدقق الحسابات المهنية وتحسين قدرته على العمل وإتقانه ومراعاته لكرامة المهنة.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في تناولها فاعلية مدخل تقدير الخطر في اكتشاف الغش والاحتيال المحاسبي، وذلك في ظل بيئة عمل لا يحكمها معايير مراجعة تلزم مراقبي الحسابات بمراعاة التحريفات الناتجة من حالات الغش المحاسبي، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد متغيرات الدراسة الحالية.

١١- دراسة (David, 2013)، بعنوان:

United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession

إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة تدقيق الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة تدقيق الحسابات. واعتمد الباحث على ثلاثة فروض رئيسية للدراسة الميدانية، وأجريت الدراسة على عينة مكونة من ثلاث فئات: الأكاديميين، مكاتب المحاسبة والمراجعة، وطالبي الخدمة. وبلغ عددهم (١٥٤) مستجيب، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمدت على عدد من الأساليب الإحصائية المستخدمة مثل مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت واستعمل الباحثان برنامج الحزم الإحصائية (SPSS). وخلصت الدراسة إلى أن التزام المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم. وأن الإطار المقترح يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات للعملاء، وأن الإطار المقترح لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. كما بينت الدراسة أهمية بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بموضوعية مدقق الحسابات واستقلاليته وقدرته على مراعاة توازن المصالح.

وقد قدمت هذه الدراسة إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة تدقيق الحسابات، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد المتغيرات المستقلة التي تم اعتمادها للدراسة الحالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٢- دراسة (Montgomery, 2012) بعنوان:

Auditors New Procedures for Detecting Frauds

توسيع إجراءات جديدة لكشف الغش

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طريقة توسيع إجراءات التدقيق وتطويرها وذلك لمنع الاحتيال في البيانات المالية المعدة إلكترونيا والخروج بأساليب جديدة، وذلك بغض النظر عن تجربة المدققين السابقين والاعتقادات لديهم حول أمانة ونزاهة الإدارة وبيان البرامج الأكثر في كشف الاحتيال في البيانات المالية، في الشركات الأمريكية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باختيار عينة قوامها (٢٥٠) مستجيب، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وأستخدم الباحث برنامج الحزم الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلى أهمية الطلب من المدقق القيام بتطوير النظام الرقابي بقدر الخطر من الاحتيال. وان مطالبة المدقق بأسلوب أكثر شمول في عملية الفحص. وبينت أهمية التركيز على الأخطار الناتجة من عدم السيطرة الكافية للرقابة الداخلية. ويطلب من المدقق في تغيير إجراءات التدقيق والوقت المحدد لهذه العملية. وأوصت الدراسة بضرورة التأكد من عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها.

١٣- دراسة (Houston & Richard, 2009) بعنوان:

The effects of fee pressure and client risk on audit seniors time budget decisions

تأثيرات ضغط الرسوم ومخاطر العميل على كبار السن، قرارات الميزانية

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الظروف التي يستطيع المدقق من خلالها الاعتماد على نموذج مخاطر التدقيق في تحديد الجهد الذي يجب أن يبذل في التدقيق، بالإضافة إلى أتعاب التدقيق وذلك لوجود مخاطر أخرى هي المخاطر المرتبطة بأعمال المدقق. واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وأستخدم الباحث برنامج الحزم الإحصائية، وأجريت الدراسة على عينة مكونة (٣٤) مدقق في اكبر خمسة شركات تدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم توزيع حالتين افتراضيتين على العينة تحتوي إحداهما على وجود تلاعب والأخرى على خطأ غير مقصود الأمر الذي جعل البيانات المالية خاطئة وبشكل جوهري. وبينت الدراسة إن نموذج مخاطر التدقيق المعتمد في المعايير المهنية سواء المبينة في معيار التدقيق الأمريكية أو الدولية والذي يربط بين كل من مخاطر الاكتشاف والملازمة والرقابة والذي ينتج عنه إبداء المدقق رأيا غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة وبشكل جوهري، بينما المخاطر المرتبطة بأعمال المدقق تظل قائمة، وهذه المخاطر ليس بالضرورة أن يكون أثرها ماديا، فيمكن أن يؤثر على السمعة المهنية لمكتب التدقيق جراء رفع الدعاوي القضائية من الأطراف المهتمة بالتقارير المالية للتعويض عن الأضرار التي لحقت بهم. كما خلصت النتائج إلى انه عند وجود احتماليه عاليه من التلاعب فان المخاطر المرتبطة بأعمال المدقق هي الأقدر على تفسير سلوك المدقق بالنسبة للجهد، حيث يتم تحميل أتعاب التدقيق علاوة تعويض عن هذه المخاطر التي يكون فيها نموذج مخاطر التدقيق المتبع في أدلة التدقيق عاجزة عن إعطاء نتائج مشابهة للواقع العملي. وأوصت الدراسة بضرورة التأكد من إبداء المدقق رأيا مناسبا يتطابق مع المعايير المتبعة للتدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (٢-١)

ملخص الدراسات السابقة

الرقم	اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف للدراسة	نتيجة الدراسة	الاستفادة من الدراسة
١	قباقيبي، (٢٠١٦)،	دور مدقق الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)"، دراسة نظرية	التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها	إجراء المزيد من البحوث في البيئة العربية بهدف التحري عن مدى وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية ودوافع ممارستها	بيان مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها وفي انه تم الاعتماد على المحاسبة الإبداعية كأحد مؤشرات المتغير التابع والذي قامت عليها الدراسة الحالية.
٢	الصرايره، (٢٠١٦)،	استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية	التعرف على أثر استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية	أن حاكمية الشركات تهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من أجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين والمتمثل في حماية أموالهم والعمل على تنميتها من خلال زيادة العائد	التعرف على أثر استراتيجيات الحاكمية المؤسسية في الحد من إدارة الأرباح الذي يعتبر أحد مؤشرات المتغير التابع والذي قامت عليها الدراسة الحالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣	صنيتان، (٢٠١٥)	المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية	معرفة المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية	وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال والمتمثلة بـ(جرائم الاحتيال المرتبطة بالإدارة، جرائم الاحتيال المرتبطة بالعاملين) في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية، وذلك من وجهة نظر العاملين في دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي في المركز الرئيسي للبنوك التجارية الكويتية	أنها تناولت المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية وإنها تمت في نفس البيئة التي أجريت فيها الدراسة الحالية وهي البيئة الكويتية
٤	العازمي، (٢٠١٢)،	أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي	التعرف على اثر أوجه القصور في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت	أن القصور في تطبيق معيار منهج القيمة العادلة يؤثر على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في شركة نفط الكويت من وجهة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في الشركة	أنها تناولت أوجه القصور في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة الإفصاح بالقوائم المالية وإنها تمت في نفس البيئة التي أجريت فيها الدراسة الحالية وهي البيئة الكويتية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥	(جربوع، وشاهين، ٢٠١١).	العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة	توضيح العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل	أن نجاح عملية التدقيق تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية المدققين الخارجيين، وتتمثل مخاطر التدقيق في عدم قدرة المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية التي ربما تحتويها القوائم المالية.	اعتمد الباحث على هذه الدراسة لكونها تناولت العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة تحديد بعض توجهات الدراسة الحالية
٦	(أبوصقري، ٢٠١٠).	تأهيل مدقق الحسابات الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية	البحث في واقع التدقيق الخارجي على المؤسسات المالية الإسلامية (IFIs) ومدى تأهيل المدقق الخارجي للتدقيق على المؤسسات المالية الإسلامية	أن الواقع الحالي لا يفرق بين المدقق الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية والمدقق الخارجي للمؤسسات التقليدية، وأن هناك ضرورة لصياغة وتبني نموذج للتدقيق الخارجي على المؤسسات المالية الإسلامية يأخذ بعين الإعتبار خصوصية العمل المالي الإسلامي	بينت هذه الدراسة للدراسة الحالية واقع التدقيق الخارجي على المؤسسات المالية الإسلامية ومدى تأهيل المدقق الخارجي للتدقيق، وبيان موقفه منها وكيفية تقييمه لها وهذه لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧	(عرار، ٢٠٠٩).	مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية	بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية	أن المدقق الخارجي في الأردن يطبق الإجراءات والإختبارات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية لتقييم مخاطر الأخطاء المادية، وانه توجد علاقة بين فهم المدقق لبيئة المنشأة وبين قدرته على تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية	أسهمت في بيان مدى التزام مدقق الحسابات الخارج في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية وهو ما استرشد فيه الباحث عند بيان هذه المخاطر في هذه الدراسة.
٨	يافقير، (٢٠٠٨)،	مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الإرباح للشركات المسجلة أسواق الأوراق المالية	قياس أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة أسواق الأوراق المالية المصرية والسعودية	أن هناك أثر إيجابي لتطبيق متطلبات حوكمة الشركات على الحد من م مارسة إدارة الأرباح، وإن المنشآت التي تقوم بالتطبيق الجيد للحوكمة في السعودية تمارس بشكل أقل إدارة الأرباح مقارنةً بالشركات الأخرى	أنها أسهمت في بيان اثر أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الأرباح، حيث منحت الباحث تصورات حول الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي تم تناولها في الدراسة الحالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٩	Kizirian et al, 2017	The Effect of Fraud and Going Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures	بيان تأثير مخاطر الاحتيال بشأن تقييم مدقق الحسابات لمخاطر البيانات الخطأ والتخطيط وبين أداء تدقيق البيانات المالية	يجب أخذ مخاطرة الأعمال ومخاطر الاحتيال بعين الاعتبار في التقييم الأولي لمخاطر التحريف. وكشفت النتائج أن كلا من مخاطر الاحتيال ومخاطر الأعمال مرتبطان بشدة مع مخاطر التحريف، وتتم إعادة التحكم في التحليل الأولي لتقييم المدقق لمخاطر التحريف بشكل دوري، وفحص استمرارية تأثير مخاطر الاحتيال ومخاطر الأعمال	تناولها تأثير مخاطر الاحتيال بشأن تقييم مدقق الحسابات لمخاطر البيانات الخطأ والتخطيط وبين أداء تدقيق البيانات المالية، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد متغيرات الدراسة الحالية.
١٠	Lapointe etal, 2016	The auditor's assessment and detection of corporate fraud: some Canadian evidence	اختبار فاعلية مدخل تقدير الخطر في اكتشاف الغش والاحتيال المحاسبي، وذلك في ظل بيئة عمل لا يحكمها معايير مراجعة تلزم مراقبي الحسابات بمراعاة التحريفات الناتجة من حالات الغش المحاسبي بصورة مفصلة	أن مراقبي الحسابات الذين يهتموا بعوامل خطر الغش والاحتيال التي ترتبط بشكل وثيق بعوامل خطر الغش في كل مراحل المراجعة ويقيموا خطر الغش بشكل واضح يكونوا أكثر قدرة لاكتشاف الغش من غيرهم.	تناولها فاعلية مدخل تقدير الخطر في اكتشاف الغش والاحتيال المحاسبي، وذلك في ظل بيئة عمل لا يحكمها معايير مراجعة تلزم مراقبي الحسابات بمراعاة التحريفات الناتجة من حالات الغش المحاسبي، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد متغيرات الدراسة الحالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١١	David, 2013	United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession	تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة تدقيق الحسابات	أهمية التزام المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم	قدمت هذه الدراسة إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة تدقيق الحسابات، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد المتغيرات المستقلة التي تم اعتمادها للدراسة الحالية.
١٢	Montgomery, 2012	Auditors New Procedures for Detecting Frauds	التعرف على طريقة توسيع إجراءات التدقيق وتطويرها وذلك لمنع الاحتيال في البيانات المالية المعدة إلكترونيا والخروج بأساليب جديدة	الطلب من المدقق القيام بتطوير النظام الرقابي بقدر الخطر من الاحتيال. ومطالبة المدقق بأسلوب أكثر شمول في عملية الفحص.	بيان طريقة توسيع إجراءات التدقيق وتطويرها وذلك لمنع الاحتيال في البيانات المالية المعدة إلكترونيا والخروج بأساليب جديدة وكيفية تعامل المدققين لخطر الأخطاء الجوهرية وبالتحديد مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة على مستوى العميل مع الاعتبارات الذاتية عند القيام بعملية التدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٣	Houston & Richard, 2009	The effects of fee pressure and client risk on audit time ،seniors budget decisions	تحديد الظروف التي يستطيع المدقق من خلالها الاعتماد على نموذج مخاطر التدقيق في تحديد الجهد الذي يجب أن يبذل في التدقيق	إن نموذج مخاطر التدقيق المعتمد في المعايير المهنية سواء المبينة في معيار التدقيق الأمريكية أو الدولية والذي يربط بين كل من مخاطر الاكتشاف والملازمة والرقابة والذي ينتج عنه إبداء المدقق رأيا غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة وبشكل جوهري، بينما المخاطر المرتبطة بأعمال المدقق تظل قائمة وتهدد المدقق حتى في حال إبدائه رأيا مناسبا يتطابق مع المعايير المتبعة للتدقيق	تناولت هذه الدراسة الظروف التي يستطيع المدقق من خلالها الاعتماد على نموذج مخاطر التدقيق في تحديد الجهد الذي يجب أن يبذل في التدقيق، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة لأغراض الدراسة الحالية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات بما يلي:

١- حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى الإهتمام بموضوع الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وتحليل المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، ونظرا لقلة الدراسات في هذا الموضوع فإن هذه الدراسة تعد إسهاماً في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال.

٢- بالرغم من الأهمية التي تتمتع بها الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة إلا أنها لم تتفق فيما بينها على مجموعة من الآليات والمتغيرات التي من شأنها أن تدرس وتحلل المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) والتي تعرضها هذه الدراسة.

٣- أن هذه الدراسة طبقت في البيئة الكويتية وتحديدا في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت، وبالتالي فهي من أوائل الدراسات في هذا المجال في دولة الكويت، في حين أن معظم الدراسات التي أتيح للباحث الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة الكويت، فمنها ما كان في دول عربية ومنها ما كان في بيئات أجنبية، باستثناء دراسة، العازمي، (٢٠١٢)، صنيتان، (٢٠١٥)، وبالتالي فان هذه الدراسة تعتبر من الدراسات القليلة التي بحثت في هذا المجال في دولة الكويت.

٤- أما موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة فإنها تشكل امتداداً للدراسات السابقة التي المتغيرات المتعلقة بالاحتيال والغش، وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة التي تمت مراجعتها، بأنها ركَزت على المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية، السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار رقم (٢٠٠).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

منهجية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي والتحليلي، بهدف التعرف على أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وذلك من خلال دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق الكويتية.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت المرخصة والمسموح لها بمزاولة المهنة والبالغ عددها (٥٠) مكتب تدقيق مرخص ومزاول للمهنة، (دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لعام ٢٠١٧/٢٠١٦). والملحق رقم (١) يبين أسماء مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت.

وبسبب صغر حجم مجتمع الدراسة فقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل. حيث تم توزيع الاستبانات على وحدة التحليل التي تم الاعتماد عليه في تعبئة الاستبانات على جميع مدققي الحسابات العاملين في هذه المكاتب والذين يمارسون أعمال التدقيق على الشركات الكويتية والبالغ عددهم حوالي (٢٢٠) مدققاً، وقد تم إجراء مسح شامل لجميع مدققي الحسابات في هذه المكاتب وتوزيع الاستبانات عليهم، وتم استرداد (١٦٦) استبانة بنسبة (٧٥.٥%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد استبانتين لعدم اكتمال تعبئتها

الجدول (٣-١)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

البيان	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الصالحة للتحليل	
	العدد الموزع	العدد	النسبة%	العدد	النسبة%
المجموع	٢٢٠	١٦٦	%٧٥.٥	١٦٤	%٧٤.٥

أداة الدراسة:

قام الباحث بتطوير استبانة بناءً على معيار التدقيق (٢٠٠) والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة والواردة في الفصل الثاني من هذه الدراسة وذلك لقياس متغيرات الدراسة، ومن أهمها دراسة (David, 2013) بالنسبة للمتغيرات المستقلة، ودراسة (عرار، ٢٠٠٩) بالنسبة للتغير التابع. وباستخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت الخماسي ذي المستويات الخمس، (موافق بشدة ٥، موافق ٤، موافق إلى حد ما ٣، غير موافق ٢، غير موافق جدا ١) وذلك لمعرفة أوزان إجابات أفراد العينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد تكونت من جزأين رئيسين وهما:

١-الجزء الأول: وتم فيها التعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في دولة الكويت مثل (سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

٢- الجزء الثاني: وقد تم تخصيصه لعدد من الفقرات التي تغطي متغيرات الدراسة، وكما هو مبين في الملحق رقم (٢) الذي يبين نموذج استبانة الدراسة، وعلى النحو الآتي:

أ- متغير النزاهة: وتم قياسه بالفقرات من (١-١٠).

ب- متغير الموضوعية: وتم قياسه بالفقرات من (١١-٢٠).

ج- متغير الكفاءة المهنية والعناية: وتم قياسه بالفقرات من (٢١-٣٠).

د- متغير السلوك المهني: وتم قياسه بالفقرات من (٣١-٤٠).

هـ- المتغير التابع وهو الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية: وتم قياسه بالفقرات من (٤١-٥٦).

صدق الأداة الظاهري :

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات، تم عرضها على أساتذة وخبراء مختصين بعلم المحاسبة والإحصاء للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل توزيعها على العينة بلغ عددهم (١١) محكم. والملحق رقم (٣) يبين أسماء محكمي استبانة الدراسة.

ثبات الأداة:

تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا. وتشير النتائج الواردة في الجدول (٣-٢) إلى درجة ثبات في استجابات المبحوثين، حسب معيار كرونباخ ألفا، وهذا مناسب في مثل هذه الاختبارات من اجل اعتماد نتائج هذه الدراسة، كما يلاحظ أن جميع فقرات قيم ألفا (α) أكبر من النسبة المقبولة (٧٠%) مما يعكس ثبات أداة القياس، وهذا يمثل نسبه مقبولة لأغراض ثبات الاتساق الداخلي، وبنسبة مقبولة لأغراض التحليل بحيث تجاوزت الحد الأدنى والمقبول للثبات (Sekaran, 2010, p:268). والجدول رقم (٣-٢) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول (٣-٢)

قيمة معامل الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) للاتساق الداخلي للمتغيرات المستقلة والتابعة

الفقرات	اسم المتغير	معامل الثبات كرونباخ ألفا
١-١٠	النزاهة	%٨٢.٢
١٠-٢٠	الموضوعية	%٨٤.٥
٢١-٣٠	الكفاءة المهنية والعناية	%٨٢.٩
٣١-٤٠	السلوك المهني	%٨٧.٣
٤١-٥٦	الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية:	%٨٨.٣
١-٥٦	المعدل العام للثبات	%٩٦.٥

وفيما يتعلق بالحدود التي اعتمدتها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة ولتحديد درجة المقياس، فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (منخفض، متوسط، مرتفع) بناء على المعادلة الآتية: (Sekaran, 2010)

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

(٥-١)/٣ = ٣/٤ = ١.٣٣. وبذلك تكون المستويات كالتالي:

مستوى موافقة منخفض من (١)- أقل من (٢.٣٣).

مستوى موافقة متوسط من (٢.٣٤) – (٣.٦٧).

مستوى موافقة مرتفع من (٣.٦٨) إلى (٥).

أساليب جمع البيانات:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية، وكما يلي:

١- البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطوير استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، حيث غطت كل منها الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة.

٢- البيانات الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجع الأدبية للأبحاث والدراسات السابقة حول موضوع الدراسة من اجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة مثل:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أ- كتب المحاسبة والتدقيق وخاصة التي تبحث في التدقيق وصفات مدقق الحسابات الخارجي والأخطاء الجوهرية والممارسات المحاسبية المضللة في القوائم المالية.

ب-الأدلة والإحصاءات الرسمية الصادرة عن الجهات المختصة وخاصة مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت.

ج- النشرات والمواد العلمية التي تبحث في التدقيق وصفات مدقق الحسابات الخارجي والأخطاء الجوهرية والممارسات المحاسبية المضللة في القوائم المالية.

د- رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع الدراسة الحالية.

هـ- الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الدراسة الحالية.

أساليب التحليل الإحصائي:

تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) الإصدار (Ver. 18) وتم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فان الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

١- مقاييس النزعة المركزية: (Sekaran, 2010)

- الوسط الحسابي Mean: بهدف التعرف على تقييمات المبحوثين لكل مفردة من مفردات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في استبانة الدراسة.

- الانحراف المعياري Standard Deviation: لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة، حيث أن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.

٢- الإحصاء الوصفي: Descriptive Statistics، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ويتضمن:(Sekaran, 2010)

- النسب المئوية (Percentages): لاستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الدراسة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

- جداول التوزيع التكراري (Frequencies): وهي تعكس مدى تركز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.

٣-تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression): وذلك لاختبار أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة في المتغير التابع وهو الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). (Sekaran, 2010)

٤- اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خصائص أفراد عينة الدراسة:

فيما يلي الإجابات التي تم الحصول عليها من خلال الجزء الأول من الاستبانة التي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

جدول رقم (٤-١)

التكرارات والنسبة المئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

الخاصية	الفئات	التكرار	النسبة المئوية%
سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	12	7.3
	٥ سنوات اقل ١٠ سنوات	34	20.7
	١٠ سنوات اقل ١٥ سنة	56	34.1
	١٦ سنة فأكثر	62	37.8
	المجموع	١٦٤	100.0
المؤهل العلمي	دبلوم	15	9.1
	بكالوريوس	139	84.8
	ماجستير	7	4.3
	دكتوراه	3	1.8
	المجموع	١٦٤	100.0
المسمى الوظيفي	مدقق حسابات رئيسي	25	15.2
	مدقق	28	17.1
	مساعد مدقق	49	29.9
	مدقق شريك	62	37.8
	المجموع	١٦٤	100.0

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتبين من خلال الجدول رقم (٤-١) ما يلي:

أن خبرة النسبة الأعلى للمستجيبين يتركزون في الفئة التكرارية (١٦ سنة فأكثر)، وشكلوا ما نسبته (37.8%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (١٠ سنوات اقل ١٥ سنة)، وشكلوا ما نسبته (34.1%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (٥ سنوات اقل ١٠ سنوات)، وشكلوا ما نسبته (20.7%) من إجمالي عينة الدراسة، وأخيرا الفئة التكرارية (أقل من ٥ سنوات) وشكلوا ما نسبته (7.3%)، من إجمالي العينة. مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتمتعون بسنوات خبرة عالية.

ويتضح من خلال مطالعة البيانات في الجدول رقم (٤-١) أن حملة درجة البكالوريوس شكلوا ما نسبته (84.8%) من إجمالي عينة الدراسة، وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم العالي بنسبة (9.1%)، كما شكل حملة شهادة الماجستير ما نسبته (4.3%)، أما من حملة درجة الدكتوراه فقد كان ثلاثة مستجيبين وشكلت نسبته (1.8%). وهذا يدل على أن جميع أفراد عينة الدراسة مؤهلين بشكل كاف لفهم أسئلة الإستبانة، والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الإعتماد عليها في التحليل.

نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

قبل البدء في تطبيق اختبار فرضيات الدراسة، فقد تم إجراء بعض الاختبارات القبلية، وذلك من أجل التأكد من ملاءمة البيانات للافتراضات التي تقوم عليها هذه التحليلات، وقد تم التأكد من إتباع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) باستخدام اختباري الالتواء واختبار (test One Sample Kolmogrov)، والجدول الآتي رقم (٤-٢) يبين النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول رقم (٤-٢)

اختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) لأبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع

المجال	البعد	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	الدلالة الإحصائية
المتغيرات المستقلة	النزاهة	1.11	0.19
	الموضوعية	1.32	0.07
	الكفاءة المهنية والعناية	0.96	0.31
	السلوك المهني	0.94	0.31
	المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي ككل	0.97	0.33
المتغير التابع	الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)	1.02	0.28

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يظهر من الجدول رقم (٤-٢) أن جميع قيم الدلالة الإحصائية لاختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع كانت غير دالة إحصائياً، مما يدل على أن المتغيرات المستقلة والمتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) وكذلك استناد النظرية النزعة المركزية والتي تنص إذا كان حجم العينة أكبر من (٣٠) وله وسط حسابي (μ) وتباين (σ^2)، فإن توزيع المعاينة للوسط الحسابي تقترب من التوزيع الطبيعي (Sekaran, 2016).

أولا: تحليل البيانات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة: (المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي)

١-النزاهة: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير النزاهة، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٤-٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير النزاهة

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
١	يتمتع مدقق الحسابات الخارجي بقدرة على العمل بنزاهة أثناء تأدية العمل	3.262	.7899	متوسطة	١٠
٢	يقدم مدقق الحسابات الخارجي معلومات عادلة إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها	3.622	.8528	متوسطة	٦
٣	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتغليب مصلحة الشركة على مصالحه الفردية	3.524	.9239	متوسطة	٩
٤	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على شفافية واستقلال تفكيره وحياديته أثناء القيام بعملية التدقيق	3.628	.9101	متوسطة	٥
٥	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي نزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة	3.841	.9387	مرتفعة	٣
٦	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على تقديم معلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين	3.896	.9439	مرتفعة	٢
٧	يحصل مدقق الحسابات الخارجي على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل	3.945	.9798	مرتفعة	١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨	يقدم مدقق الحسابات الخارجي معلومات نزيهة حول أعضاء مجلس الإدارة	3.811	.8969	مرتفعة	٤
٩	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على توفير الاهتمام الشخصي للعميل من خلال التعرف على حاجات العملاء ومطالبهم بشكل مستمر	3.609	.9101	متوسطة	٧
١٠	تساعد نزاهة مدقق الحسابات الخارجي على التقليل من خطر وجود الأخطاء الجوهرية وتقديرها في القوائم المالية للعميل	3.561	.8735	متوسطة	٨
النزاهة		3.670	.5801	مرتفعة	

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٣) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بمتغير (النزاهة) تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.945) و(3.262). وقد جاءت الفقرة التي تنص على " يحصل مدقق الحسابات الخارجي على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتمتع مدقق الحسابات الخارجي بقدرة على العمل بنزاهة أثناء تأدية العمل " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمتغير النزاهة قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.670) وبإنحراف معياري (.5801)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (David, 2013) التي خلصت إلى أن التزام المحاسبين القانونيين بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم، وبينت أيضا أهمية بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.

ويرى الباحث أن هذه النتيجة تعزز من أهمية دعم الإدارة العليا لمدقق الحسابات الخارجي للقيام بالأعمال الموكولة إليه على الوجه الأكمل، بهدف تسهيل مهمته في اداء واجباته وتحسين مستوى أداه مع تحفيزه للكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢-الموضوعية: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير الموضوعية، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٤-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير الموضوعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
١١	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله	3.493	.8615	متوسطة	٩
١٢	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على نيل ثقة العميل وحفظ أسراره	3.524	.9164	متوسطة	٨
١٣	لدى مدقق الحسابات الخارجي المهنية كفاءة وقدرة على تحسين العمل وإتقانه	٠3.84	.9238	مرتفعة	٦
١٤	يؤثر سلوك مدقق الحسابات الخارجي في تحديد أتعابه على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة	3.853	.9045	مرتفعة	٤
١٥	يراعي مدقق الحسابات الخارجي الاستقلالية وتوازن المصالح لجميع الأطراف	4.036	.9260	مرتفعة	١
١٦	تلتزم مدقق الحسابات الخارجي بالأمانة وعدم الانحياز لمصلحته الشخصية	3.993	.9846	مرتفعة	٢
١٧	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	3.481	.9406	متوسطة	١٠
١٨	لدى مدقق الحسابات الخارجي القدرة على الموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث	3.719	.9185	مرتفعة	٧
١٩	يراعي مدقق الحسابات الخارجي كرامة المهنة وأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق	٢3.84	.9716	مرتفعة	٥
الموضوعية		3.776	.6747	مرتفعة	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٤) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بمتغير (الموضوعية) تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (4.036) و(3.481)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على " يراعي مدقق الحسابات الخارجي الاستقلالية وتوازن المصالح لجميع الأطراف " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي " بالمرتبة الأخيرة.

وتتفق أيضا مع نتيجة دراسة Change (2012) التي أشارت إلى أن اتجاه المدققين نحو جودة المدقق يتأثر بنوع العقد وأن خطر إعاقة استقلالية المدقق يصبح كبيرا في حال أصبح معتمدا على الشركة التي يعمل بها ماليا فيما يخص التلاعب في إصدار البيانات المالية للعميل.

ويفسر الباحث هذه النتيجة بان مراعاة مدقق الحسابات الخارجي الاستقلالية وتوازن المصالح لجميع الأطراف هي ضرورية لدعم وتعزيز الحصول على المعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى المستفيدين من خدماته، وخدمة قطاع التدقيق ويعزز من الشفافية والإفصاح بكفاءة وفاعلية.

٣- الكفاءة والعناية المهنية: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير الكفاءة والعناية المهنية، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٤-٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير الكفاءة والعناية المهنية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
٢١	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي تأهيل وكفاءة عمل متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها	3.701	.90416	مرتفعة	٩
٢٢	يواكب مدقق الحسابات الخارجي التطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية	3.707	.84342	مرتفعة	٨
٢٣	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على تحديد مدى الالتزام بالمعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية مع تلك المقررة في المعايير الدولية	3.712	.86347	مرتفعة	٧
٢٤	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على تقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية	3.847	.99443	مرتفعة	٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٥	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح في القوائم المالية	4.073	.88311	مرتفعة	١
٢٦	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على مواكبة معايير المحاسبة الدولية في مجال الإفصاح وتطبيقها على التقارير المالية المعدة محليا	3.731	.95142	مرتفعة	٥
٢٧	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على معالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل	3.859	.89032	مرتفعة	٢
٢٨	يتابع مدقق الحسابات الخارجي أثناء ممارسة أعمال التدقيق أية تغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية	3.714	.95779	مرتفعة	٦
٢٩	ينسجم عمل مدقق الحسابات الخارجي في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية	3.762	.91921	مرتفعة	٤
٣٠	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على الكشف عن مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية	3.695	.91597	مرتفعة	١٠
الكفاءة والعناية المهنية		3.780	.5999	مرتفعة	

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٥) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بمتغير (الكفاءة والعناية المهنية) تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (4.073) و(3.695)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على "يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح في القوائم المالية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.977). وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على الكشف عن مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمتغير (الكفاءة والعناية المهنية) قد جاءت بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.780). وبإنحراف معياري (.5999)، وهذا يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (جربوع، وشاهين، ٢٠١١) التي توصلت إلى أن نجاح عملية التدقيق تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية المدققين الخارجيين.

ويعلق الباحث على ذلك، بان المعايير المحاسبية الدولية التي يجب أن تعتمدها الدوائر والأقسام في الشركات فيما يتعلق بموضوع الإفصاح في القوائم المالية تتطلب أن يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق ما جاءت به هذه المعايير، وهذا يؤدي إلى سهولة التعامل مع هذه المعايير في المكاتب المبحوثة وتجعله أكثر تكيفا مع بيئة التدقيق سريعة التغير والتنوع وتنكس على مستوى الشفافية والإفصاح.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-متغير السلوك المهني: تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير السلوك المهني، وكانت النتائج على النحو الآتي:

الجدول (٤-٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير السلوك المهني

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
٣١	هناك ضوابط للاختيار الأمثل لمدقق الحسابات الخارجي الكفء والمتمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.	3.579	.9565	متوسطة	٨
٣٢	تتوفر شهادات مهنية تخصصية إلزامية يتم من خلالها الترقي إلى الدراجات الوظيفية الأعلى وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق.	3.353	.9316	متوسطة	٩
٣٣	توجد إستراتيجية تعاون وتنسيق مباشر ومستمر بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمدققي الحسابات الخارجيين	3.042	.9151	متوسطة	١٠
٣٤	يتم تحفيز وتشجيع مدققي الحسابات الخارجي لحضور دورات تدريبية ومؤتمرات متخصصة	3.670	.8729	مرتفعة	٥
٣٥	يرتبط مدقق الحسابات الخارجي مع مكاتب التدقيق العالمية لتبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل الأساليب المتقدمة في التدقيق.	3.585	.9444	متوسطة	٧
٣٦	توجد قوانين وتشريعات نافذة توضح حقوق مدقق الحسابات الخارجي وواجباته تجاه الشركة	3.676	.9268	مرتفعة	٤
٣٧	تتوافر برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداء مدققي الحسابات الخارجي وتطوير قدراتهم ومهاراتهم.	3.981	.9059	مرتفعة	٢
٣٨	توجد حوافز وترقيات مناسبة لتنمية وتطوير معارف لمدققي الحسابات الخارجيين وتعمل على تنمية قدراتهم المهنية.	3.945	.9609	مرتفعة	٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٩	يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله	3.987	.8650	مرتفعة	١
٤٠	تقوم الجمعيات المهنية بتوعية مدقق الحسابات الخارجي عن مدى أهمية بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بإعمال التدقيق.	3.628	.9161	متوسطة	٦
السلوك المهني		3.645	.6864	متوسطة	

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤-٦) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بمتغير (السلوك المهني) تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (3.987) و(3.042)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على " يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " توجد إستراتيجية تعاون وتنسيق مباشر ومستمر بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمدققي الحسابات الخارجيين " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمتغير (السلوك المهني) قد جاءت بمستوى متوسط، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.645). وبإنحراف معياري (.6864)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وتتفق أيضا مع نتيجة دراسة (David, 2013) التي بينت أهمية بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.

ويرى الباحث أهمية التزام مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله وتوضيح حقوقه وواجباته تجاه الشركة المستفيدة من هذه الخدمات التي يقدمها، مما يؤدي لرضا المستفيدين عن الخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق المبحوثة في دولة الكويت.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة بالمتغير التابع: الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (٤-٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير التابع: الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	الأهمية النسبية	الترتيب
٤١	إن كفاءة التقارير المالية التي يدققها المدقق تسهم في خدمة مستخدميها تتوقف بمقدار خلوها من التحيز الخاص بالشخص الذي قام بإعدادها	3.664	.8456	متوسطة	٧
٤٢	يساهم قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقديم معلومات تتصف بخاصية الصدق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	3.561	.8594	متوسطة	١٤
٤٣	يساهم إتباع سياسات محاسبية غير متحيزة إلى إنتاج بيانات ومعلومات محاسبية صادقة في التعبير عن الأحداث المالية وبالتالي تزيد الثقة فيها	3.652	1.0658	متوسطة	٩
٤٤	يسهل احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ	3.640	.9585	متوسطة	١٠
٤٥	يساهم احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	3.914	1.0875	مرتفعة	٢
٤٦	تسهم التغذية الراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة من المدقق الخارجي	3.567	1.0398	متوسطة	١٣
٤٧	تسهم التغذية الراجعة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	3.957	.8676	مرتفعة	١
٤٨	يساهم مدقق الحسابات الخارجي بتوفير معلومات كافية لاتخاذ القرارات المناسبة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية	3.663	.8671	متوسطة	٨
٤٩	التقيد بالأنظمة والتعليمات المالية تؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها	3.280	.7475	متوسطة	١٦
٥٠	قدرة المدقق على التحقق من مصداقية البيانات المالية المدونة في التقارير المالية للشركة ترجع إلى تأهليه العلمي والعملي	3.701	1.2638	مرتفعة	٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥١	يتم التأكد من أن البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية غير متحيزة لطرف على آخر	3.554	.8739	متوسطة	١٥
٥٢	تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة إذا تأكد أنها معدة بدون أهداف مسبقة من قبل الإدارة	3.665	1.0229	متوسطة	٦
٥٣	يسهل احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة لاتخاذ القرارات ويساهم في الكشف عن الأخطاء الجوهرية	3.573	.9271	متوسطة	١٢
٥٤	يساهم مدقق الحسابات الخارجي في منع تدخل الإدارة المتعمد أو تدخل معدي القوائم المالية من إخفاء أي معلومات مهمة	3.817	1.0465	مرتفعة	٤
٥٥	يسهم مدقق الحسابات الخارجي في تصوير واقعية العمليات الإقتصادية وبطريقة تعكس حسن إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة للبنك	3.890	.8652	مرتفعة	٣
٥٦	يسهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الأساليب التي يتبعها المحاسبون للتحريف المتعمد لقيم الأرباح	3.603	1.0007	متوسطة	١١
كشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)		3.669	.5824	متوسطة	

يظهر من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (٤- ٧) أن إجابات أفراد وحدة المعاينة والتحليل عن الفقرات الخاصة بالمتغير التابع: الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) تراوحت المتوسطات الحسابية المتعلقة بها، ما بين (3.957) و(3.280)، وقد جاءت الفقرة التي تنص على " تسهم التغذية الراجعة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية " في المرتبة الأولى. وجاءت الفقرة التي تنص على أنه " التقيد بالأنظمة والتعليمات المالية تؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها " بالمرتبة الأخيرة.

وتشير نتائج التحليل العام إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بالمتغير التابع: (الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)) قد جاءت بمستوى متوسط من الأهمية، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.669). وبإنحراف معياري (.5824)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وأن هناك بعض القيم انحرافاتها مرتفعة وهي تشير إلى وجود تشتت في الإجابات وعدم تقاربها. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة يافقير، (٢٠٠٨) التي توصلت إلى أن هناك أثر إيجابي لتطبيق متطلبات حوكمة الشركات على الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

وهذا يعني أن للمتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي أثر واضح في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، حيث أن هذه المتغيرات تمثل تحدي لمهنة التدقيق، بالنظر إلى المشاكل التي قد تصاحبها كمصداقية المعلومات المحاسبية وثقة المستخدمين بما ورد فيها، فترتب على ذلك الحاجة إلى إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية التي يتم التدقيق عليها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نتائج اختبار فرضيات الدراسة :

تم اختبار القوة المعنوية والتفسيرية لنموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد المستخدم من خلال اختبار الارتباط الخطي (Multicollinearity)، وتم استخدام اختبار الارتباط الخطي بهدف التأكد من أنه لا يوجد مشكلة ارتباط خطي بين متغيرات الدراسة، وذلك بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF)، واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، حيث يجب أن تكون المتغيرات المستقلة للنموذج مستقلة فيما بينها، وللتأكد من ذلك الغرض نستعين بهذا الاختبار، مع العلم أنه من الضروري عدم تجاوز معامل تضخم التباين (VIF) للقيمة (١٠)، وقيمة اختبار التباين المسموح (Tolerance) لابد أن يكون أكثر من (٠.٠٥) ولغاية (١)، حسب ما أشار (Sekaran, 2010). وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات المستقلة. وكانت النتائج المتحصل عليها تم إدراجها في الجدول رقم (٤-٨) الآتي:

الجدول رقم (٤-٨)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح للمتغيرات المستقلة

المجال	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
النزاهة	0.57	1.88
الموضوعية	0.43	2.39
الكفاءة المهنية والعناية	0.53	1.85
السلوك المهني	0.37	2.79
المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي ككل	0.32	3.22

يظهر من الجدول (٤-٨) أن قيم اختبار معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة أقل من (١٠)، حيث تراوحت بين (١.٨٥-3.22)، مما يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط خطي، بينما كانت قيمة اختبار معامل التباين المسموح به (Tolerance) لجميع المتغيرات المستقلة أكبر من (٠.١٠) حيث تراوحت قيمة بين (٠.٣٢-٠.٥٧)، وبالتالي يمكن القول أنه لا توجد مشكلة ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، وهذا يعزز إمكانية استخدامها جميعها في النموذج، وبعد إدخال المتغيرات المستقلة في تحليل الانحدار الخطي المتعدد، التي تستخدم لمعرفة أي من المتغيرات المستقلة لها أثر دال إحصائيا على المتغير التابع، وكذلك معرفة النسبة المئوية لذلك الأثر إن وجد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتأسيساً على ما تقدم وبعد التأكد من عدم وجود مشكلة ارتباط خطي، وان بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي فقد أصبح بالإمكان اختبار أثر المتغير المستقل والمتمثل في المتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وذلك باستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) وكانت النتائج على النحو التالي:

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية:

وتنص على انه: لا يوجد أثر ذو دلاله إحصائيا عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) للمتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية، السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر هذه المتغيرات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، والجدول (٤-٩) يوضح ذلك.

جدول (٤-٩)

نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر المتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)

المتغير	ß	T	الدلالة الإحصائية	R	R^2	F	الدلالة الإحصائية
النزاهة	.287	3.147	0.00	.925	.856	٣٦.٧٥٨	0.00
الموضوعية	.546	9.614	0.00				
الكفاءة المهنية والعناية	.236	2.757	0.00				
السلوك المهني	.319	4.777	0.00				

يظهر من خلال الجدول (٤-٩) وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (R) (.925) وهي قيمة دالة إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R^2) (R-square) (.856) وهي قيمة دالة إحصائياً تفسر قدرة هذه المتغيرات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية؛ وهذا يدل على أن أثر المتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي تفسر ما نسبته (٨٥%) من التغير الحاصل في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وبلغت قيمة الاختبار (F) (36.758) بدلالة إحصائية (٠.٠٠) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) مما يؤكد وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة في التأثير على المتغير التابع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بناءً على ما سبق ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة، مما يعني وجود أثر للمتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية، السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠).

وفيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسة وبالرجوع إلى الجدول (٤-٩) فقد كانت النتائج على النحو الآتي:

١-النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الأولى: أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٤-٩) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر النزاهة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) بلغت (287.، 3.147) على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للنزاهة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وبالتالي قبول الفرضية الأولى بالصيغة المثبتة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (David, 2013) التي خلصت إلى أن التزام المحاسبين القانونيين بالنزاهة، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة تدقيق الحسابات.

٢- النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثانية: أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٤-٩) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر الموضوعية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) بلغت (546.، 9.617) على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للموضوعية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وبالتالي قبول الفرضية الثانية بالصيغة المثبتة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة يافقير، (٢٠٠٨) التي توصلت إلى أهمية تعزيز إستقلالية وموضوعية المدقق الخارجي الذي يؤدي إلى زيادة وتفعيل دوره الحوكمي.

٣-النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الثالثة: أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٤-٩) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر الكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) في بلغت (236.، 2.757) على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وبالتالي قبول الفرضية الثالثة بالصيغة المثبتة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (جربوع، وشاهين، ٢٠١١) التي توصلت إلى أن نجاح عملية التدقيق تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية المدققين الخارجيين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤-النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرابعة: أظهرت النتائج الواردة في الجدول (٤-٩) أن قيم (β، T) الخاصة بأثر السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) بلغت (319.، 4.777) على التوالي وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α≤ 0.05)، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α≤ 0.05) للسلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وبالتالي قبول الفرضية الرابعة بالصيغة المثبتة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة قباقيبي، (٢٠١٦) التي توصلت إلى انه ينبغي الإهتمام بالسلوك المهني لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس : النتائج والتوصيات

تم في هذا الفصل عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة، والتي في ضوئها قام الباحث بتقديم عددا من التوصيات، وعلى النحو الآتي:

النتائج:

أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر للمتغيرات التي تحكم سلوك المدقق الخارجي المتمثلة بـ(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية، السلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي) في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وكانت قيمة معامل الارتباط الكلي دالة إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وفسر النتائج قدرة هذه المتغيرات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (عرار، ٢٠٠٩) التي أظهرت أن المدقق الخارجي في الأردن يطبق الإجراءات والإختبارات اللازمة لفهم المنشأة وبيئتها الداخلية لتقييم مخاطر الأخطاء المادية، إذ توجد علاقة بين فهم المدقق لبيئة المنشأة وبين قدرته على تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية. وفيما يتعلق بنتائج اختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسة فقد تبين ما يلي:

١-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للنزاهة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وتبين أن مستوى أهمية هذا المتغير جاءت بدرجة مرتفعة، كما تبين أهمية يحصل مدقق الحسابات الخارجي على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل وان يكون لديه قدرة على تقديم معلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين، كما تبين أهمية امتلاك المدقق للنزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة وان يقدم المعلومات النزيهة حول أعضاء مجلس الإدارة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (David, 2013) التي خلصت إلى أن التزام المحاسبين القانونيين بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم، وبينت أيضا أهمية بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.

٢-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للموضوعية التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وتبين أن مستوى أهمية هذا المتغير جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أهمية أن يراعي مدقق الحسابات الخارجي الاستقلالية وتوازن المصالح لجميع الأطراف وان يلتزم بالأمانة وعدم الانحياز لمصلحته الشخصية ويراعي توازن المصالح لجميع الأطراف وكرامة المهنة وأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق، كما تبين أن سلوك مدقق الحسابات الخارجي يؤثر في تحديد أتعابه على استقلاله وموضوعيته، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة Change (2012) التي أشارت إلى أن اتجاه المدققين نحو جودة المدقق يتأثر بنوع العقد وأن خطر إعاقة استقلالية المدقق يصبح كبيرا في حال أصبح معتمدا على الشركة التي يعمل بها ماليا فيما يخص التلاعب في إصدار البيانات المالية للعميل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، وتبين أن مستوى أهمية هذا المتغير جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أهمية امتلاك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح في القوائم المالية وامتلاكه أيضا للقدرة على معالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل وتقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية، كما تبين أهمية أن ينسجم عمله في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (جربوع، وشاهين، ٢٠١١) التي توصلت إلى أن نجاح عملية التدقيق تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية المدققين الخارجيين، وأن التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل التدقيق سوف تؤثر بدرجة كبيرة على أدائه المهني.

٤-وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للسلوك المهني الذي يتمتع بها مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠). وتبين أن أغلب المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على أغلب الفقرات، وأن مستوى أهمية هذا المتغير جاء بدرجة متوسطة، كما تبين أهمية التزام مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله وان تتوافر برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداءهم وتطوير قدراتهم ومهاراته، وان تكون معززة بوجود الحوافز والترقيات المناسبة لتنمية وتطوير معارفهم وتعمل على تنمية قدراتهم المهنية، كما تبين أهمية توجد قوانين وتشريعات نافذة توضح حقوق مدقق الحسابات الخارجي وواجباته تجاه الشركة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (David, 2013) التي بينت أهمية بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.

٥-تبين أن مستوى أهمية المتغير التابع الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠) جاء بدرجة متوسطة، كما تبين أن التغذية الراجعة واحتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة تسهم في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، كما تبين أن مدقق الحسابات الخارجي يسهم في تصوير واقعية العمليات الإقتصادية وبطريقة تعكس حسن إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة وفي منع تدخل الإدارة المتعمد أو تدخل معدي القوائم المالية من إخفاء أي معلومات مهمة، كما تبين أهمية أن يكون لدى المدقق قدرة على التحقق من مصداقية البيانات المالية المدونة في التقارير المالية للشركة ترجع إلى تأهليه العلمي والعملي، كذلك أن تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة إذا تأكد أنها معدة بدون أهداف مسبقة من قبل الإدارة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة يافقير، (٢٠٠٨) التي توصلت إلى أن هناك أثر إيجابي لتطبيق متطلبات حوكمة الشركات على الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يقدم الباحث مجموعة من التوصيات هي:

١-التأكيد على أهمية أن يتمتع مدقق الحسابات الخارجي بقدرة على العمل بنزاهة أثناء تأدية العمل وتغليب مصلحة الشركة على مصالحه الفردية.

٢-ضرورة امتلاك مدقق الحسابات الخارجي لقدرات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله بنيل ثقة العميل وحفظ أسراره.

٣-العمل على تأهيل مدقق الحسابات الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية ورفع كفاءته ليكون قادرا عل العمل بشكل متوافق مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها من خلال الشهادات المهنية.

٤-العمل على إيجاد ضوابط للاختيار الأمثل لمدقق الحسابات الخارجي الكفء والمتمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.

٥-تنمية قدرات مدقق الحسابات الخارجي من خلال توفير الشهادات المهنية التخصصية الإلزامية واعتمادها في الترقي إلى الدرجات الوظيفية الأعلى وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق.

٦-ارتباط مدقق الحسابات الخارجي مع مكاتب التدقيق العالمية من اجل تبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل الأساليب المتقدمة في التدقيق.

٧-ضرورة امتلاك مدقق الحسابات الخارجي القدرة على التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

٨-قيام جمعية المحاسبين الكويتية بإصدار تعليمات لحث مدققي الحسابات الخارجي على امتلاك الشهادات المهنية اللازمة عند ممارسة ومزاولة عمله في مجال التدقيق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

أبو زر عفاف، (٢٠١٥)، " أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل"، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية المنعقد خلال الفترة ٢٩- ٣١ آذار، ٢٠١٥، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، الأردن ص ص 2-٩.

أبو صقري، عبد الحميد. (٢٠١٠). تأهيل مدقق الحسابات الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية واقع- وتطلعات. أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

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

التميمي، هادي، (٢٠١٦). التدقيق المتكامل، دار وائل للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

جربوع، يوسف، وشاهين، على. (٢٠١١). العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق، وسبل علاج هذا الفشل دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ، بحث منشور في مجلة جامعة فلسطين، غزة.

جربوع، يوسف محمود (٢٠١٤)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق تضييق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (١٢)، العدد (٢)، غزة، فلسطين. ص ٣٦٧-٣٨٩.

حامد صفا، (٢٠١٤)، "إدارة الربحية ومعايير المحاسبية المصرية " مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة، سوهاج، جامعة جنوب الوادي، مصر. المجلد الثامن عشر، العدد الأول، ص٩-٢٧.

الحمود، نهاية، (٢٠١١). الحاكمية وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.

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

درويش، محمد، (٢٠٠٩)، دور لجان التدقيق في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، (دراسة ميدانية)، مجلة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق ، ص٢-٢٥.

دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمدققين الكويتية لعام ٢٠١٦/٢٠١٧.

دهمش نعيم، وأبو زر عفاف،(٢٠٠٥)، " أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول المنعقد خلال الفترة من ٢٩- ٣١ / آذار/ ٢٠٠٥، في كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، الأردن. ص 2 -٩.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكري، مصطفى ميلاد، (٢٠١٣)، أثر تطوير أداء المدقق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.

الشوبكي، يونس عليان، (٢٠١٢)، جودة التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة التجارية: (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة التجارية الأردنية)، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول لكلية إدارة الأعمال في جامعة مؤتة بعنوان:" التحديات الإدارية والاقتصادية المعاصرة وآفاق المستقبل" المنعقد خلال الفترة ما بين ١٣- ١٥ أيار ٢٠١٢م.

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

صيام وليد، (٢٠٠٩) ، " مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية "، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٥ ، العدد ٢. ص ١٦٣.

صنيتان، عوض محمد عوض جعدان (٢٠١٥)، المتغيرات المرتبطة بجرائم الاحتيال وأثرها في نظم المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

العازمي، يوسف أرشيد، (٢٠١٢)، بعنوان: أوجه القصور في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة الإفصاح بالقوائم المالية في القطاع النفطي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

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

عرار، شادن. (٢٠٠٩). مدى التزام مدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن.

علي، عبد الوهاب، (٢٠١٤)، "مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية"، الدار الجامعيه، الإسكندرية، مصر.

عوض، أمال محمد، (٢٠١٤)، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة، المعهد العالي للإدارة والتكنولوجيا، أكاديمية المدينة، المجلد ١٨، العدد١٤، ص ص ١٦-٢١.

القاضي، حسين، (٢٠١٥)، "المحاسبة الدولية"، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

قباقيبي، عبد القادر، (٢٠١٦)، " دور مدقق الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)- دراسة نظريه، مجلة جامعة دمشق، دمشق، سوريا، المجلد ٢، العدد ٣، ص٣٤-٥١.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لطفي أمين، (٢٠١٦)، "فلسفة المراجعة"، دار نشر الثقافة للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٥)، "مفاهيم التدقيق الحديثة"، منشورات طلال أبو غزالة، عمان، الأردن

المطارنة، غسان (٢٠٠٦). تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

المطيري، بدر سعد، (٢٠١١)، الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار السوق المالي في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد سلوك وآداب المهنة. (٢٠١٧). http://www.socpa.org.sa/rule/index.htm

يافقير سالم، (٢٠٠٨)، " مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمدقق على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية "، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، متوفرة الكترونيا على الموقع
(http://www.yemennic.info/contents/studies/details.php?ID=9262)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية:

Antle, R. (2017), "Auditor's Independence", Journal of Accounting Research, Vol. 22, No.1, P: 1- 20.

Chang M., (2012), “The Impact Of Reputation, Audit Contract Type, Tenure, Audit Fees And Other Services On Auditors; Perceptions Of Audit Quality”, The University Of Western Australia, Australia, Nedland, W. A 6906.

David, Sudip, (2013), United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession, Accounting Forum, Vol. 28, No, 3, pp: 99–118.

Dey Aiyesha, (2015),Corporate Governance and Financial Reporting Credibility, A Dissertation for the degree of doctor of philosophy in The University of Northwestern, Unpublished .

Fawzy, S. (2013). Assessment of Corporate Governance in Egypt. Working Paper No. 82. Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies. pp: 6-7.

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.

Hamzavi A. Mohammad, & Aflatooni Abbas, (2011), " Earnings Smoothing And Earnings Predictability", Business Intelligence Journal, Vol.4 No.1, Pp 188 – 189.

Housten, W. & Richard, F. (2009). the effects of fee pressure and client risk on audit seniors, time budget decisions, Auditing: A Journal of Practice &Theory, Vol.18 No, 2. pp: 70-86.

Gaetan, B., & Stolowy H, (2013), “ Accounts Manipulation : A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”, Review of Accounting and Finance,Vol.3, Iss.1, P: 51-72.

George D. Anderson and Robert C. (2016). Ellyson. “Restructuring Professional standards: The Anderson report, Journal Accountancy, Vol. 2, No, 4. P:96-102.

Kizirian, T, Dwight, L. and Allen. D (2017), The Effect of Fraud and Going – Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures, International Journal of Auditing, Vol.4, No 1, p: 122-143.

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.

Lapointe, A., Cormier, D, and Pascale, F. (2016) “ The auditor's assessment and detection of corporate fraud: some Canadian evidence, International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation, Vol 1, No. 3, p: 155-173.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Montgomery, G. (2012), Auditors New Procedures for Detecting Frauds, Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No 3, pp: 224-231.

Mautz, R.K. (2012), "Toward A philosophy of Auditing In**:** Auditing Looks Ahead", Haward Setter , University of Kansas Printing Service.

Parfet, W, (2015). Commentary: Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective, Accounting Horizons, Vol. 14, No.4, pp: 481-488.

Pourheydari O., & Aflatooni, A., (2016) ," The investigation of incentives of income smoothing in the Tehran Stock Exchange, Iranian Accounting and Auditing review, Vol, 44, No. 13 ,P: 55-70

Rezaee Z. (2009) " Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing", Managerial Auditing Journal, Vo.19, No.1, p: 134-148.

Ronen J., and Yaari V. (2008), " Earning Management: Emerging Insights in Theory, Practice and Research". New York, USA.

Schilit, H. (2012), "Is it Fraud or Just Slick Accounting?", CEO Magazine, August.

Sekaran, U., (201٠), Research Methods For Business, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.

Schrroder 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**.**

Sekaran, U., (2016), Research Methods For Business, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.

Stolowy. H and Breton. G, (2015), A Framework for the Classification of Accounts Manipulation", HEC School of Management, Prentice-Hall Inc. New York.

The Role of Book Entries on Income Smoothing and Big Bath, on line, accessed on 12/3/2018, P:81-83

Tucker W. Jennifer , Zarowin A. Paul ,(2016), " Does Income Smoothing Improve: Earnings In formativeness, The Accounting Review, Vol. 81, No. 1, Pp 253 -254

William, W., (2013), "Auditors' Assessment of Inherent and Control Risk Field Setting", The Accounting Review, Vol. 68, No. 4, P: 783-804.

Zabihollah Rezaee , (2016), "Financial Statement Fraud – Prevention and Detection, John Wiley & Sons Inc., United States of America.

Zarowin Paul,(2012) ," Does income smoothing make stock prices more informative", New York University, Stern School of Business., on line Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=315099., accessed on 7/3/2018.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

قائمة الملاحق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (١)

أسماء مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت

ت	اسم مكتب التدقيق
١	الهيئة العالمية الملكية للتدقيق ومراقبة الحسابات
٢	الدار لتدقيق الحسابات
٣	مكتب عبدالعزيز عبداللطيف المطوع لتدقيق الحسابات
٤	راسل بدفورد بدر العبد الجادر وشركاه
٥	عبد الرحمن القعود وشركاه (محاسبون قانونيون)
٦	أعضاء هيئة هوروث الدولية (محاسبون قانونيون)
٧	مكتب الفرج لتدقيق الحسابات (محاسبون قانونيون)
٨	الدار الدولية (محاسبون ومستشارون) أحمد الرشيد وشركاه
٩	المكتب الكويتي لتدقيق الحسابات
١٠	مكتب المرتجى لتدقيق الحسابات
١١	أنور القطامي وشركاه (محاسبون قانونيون ومستشارون إداريون)
١٢	مركز الكوت لتدقيق الحسابات
١٣	رودل الشرق الأوسط برقان محاسبون عالميون
١٤	العيبان والعصيمي وشركاهم
١٥	بدر الوزان وشركاه كوبرز اند لايبراند
١٦	مكتب البسام وشركاه (محاسبون قانونيون وخبراء ضرائب)
١٧	المجموعة الكويتية العالمية لتدقيق الحسابات (أوضاح جابر العلي وشركاه)
١٨	المستشار الكويتي لتدقيق الحسابات
١٩	كي بي أم جي صافي المطوع وشركاه
٢٠	بوبيان لتدقيق الحسابات (محاسبون قانونيون)
٢١	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٢	المركز الاستشاري لتدقيق الحسابات (محاسبون قانونيون)
٢٣	مركز الخليج لتدقيق الحسابات
٢٤	الأول لتدقيق الحسابات
٢٥	بي كي اف بروسلي وشركاه
٢٦	مكتب الوحدة لتدقيق الحسابات
٢٧	مكتب الصالحية لتدقيق الحسابات
٢٨	المكتب الأهلي لتدقيق الحسابات
٢٩	المكتب الفني لتدقيق الحسابات
٣٠	عدنان الهزيم وشركاه (محاسبون قانونيون)
٣١	مور ستيفنس النصف وشركاه
٣٢	مكتب الجزيرة لتدقيق الحسابات
٣٣	مكتب الشرق الأوسط لتدقيق الحسابات
٣٤	المحاسبون القانونيون العرب
٣٥	العتيقي (محاسبون قانونيون)
٣٦	نظر وشركاه (محاسبون قانونيون واستشاريون)
٣٧	مكتب الدكتور سعود حمد الحميدي (محاسبون قانونيون)
٣٨	الفهد وشركاه (ديلويت وتش)
٣٩	مكتب الدلال لتدقيق الحسابات
٤٠	المركز القانوني لتدقيق الحسابات
٤١	علي صالح نقي (التدقيق ومراقبة الحسابات)
٤٢	مكتب الواحة لتدقيق الحسابات
٤٣	المحاسب الكويتي لتدقيق الحسابات
٤٤	مكتب فوزية الحساوي لتدقيق الحسابات
٤٥	مكتب الوطني لتدقيق الحسابات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٦	مكتب فخرا لتدقيق الحسابات
٤٧	مكتب محاسب قانوني (عبدالواحد امان)
٤٨	المحاسبون المتحدون (عبداللطيف عبدالله هوشان الماجد وشركاه)
٤٩	مكتب الشطي وشركاه لتدقيق الحسابات
٥٠	دار التقدم للتدقيق والاستشارات المحاسبية

المصدر: دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت، الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لعام ٢٠١٧/٢٠١٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٢)

استبانة الدراسة

استبانة حول موضوع:

أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علما بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في الإدارة من جامعة آل البيت.

وشكرا لتعاونكم

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القسم الأول: البيانات الشخصية:

الخاصية	توزيع الخاصية			
١- سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	☐	٥ سنوات اقل ١٠ سنوات	☐
	١٠ سنوات اقل ١٥ سنة	☐	١٥ سنة فأكثر	☐
٢- المؤهل العلمي	دبلوم	☐	بكالوريوس	☐
	ماجستير	☐	دكتوراه	☐
٣- المسمى الوظيفي	مدقق حسابات رئيسي	☐	مدقق	☐
	مساعد مدقق	☐	مدقق شريك	☐

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة :

المحور الأول: فيما يلي مجموعة من العبارات الخاصة بالمتغيرات المستقلة:

المتغيرات التي تحكم مسؤولية المدقق الخارجي

التسلسل	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد	غير موافق	غيرموافق
أولا: النزاهة						
١	يتمتع مدقق الحسابات الخارجي بقدرة على العمل بنزاهة أثناء تأدية العمل					
٢	يقدم مدقق الحسابات الخارجي معلومات عادلة إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها					
٣	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتغليب مصلحة الشركة على مصالحه الفردية					
٤	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على شفافية واستقلال تفكيره وحياديته أثناء القيام بعملية التدقيق					
٥	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي نزاهة أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة					
٦	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على تقديم معلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧	يحصل مدقق الحسابات الخارجي على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل					
٨	يقدم مدقق الحسابات الخارجي معلومات نزيهة حول أعضاء مجلس الإدارة					
٩	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على توفير الاهتمام الشخصي للعميل من خلال التعرف على حاجات العملاء ومطالبهم بشكل مستمر					
١٠	تساعد نزاهة مدقق الحسابات الخارجي على التقليل من خطر وجود الأخطاء الجوهرية وتقديرها في القوائم المالية للعميل					
ثانيا: الموضوعية						
١١	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله					
١٢	يحرص مدقق الحسابات الخارجي على نيل ثقة العميل وحفظ أسراره					
١٣	لدى مدقق الحسابات الخارجي المهنية كفاءة وقدرة على تحسين العمل وإتقانه					
١٤	يؤثر سلوك مدقق الحسابات الخارجي في تحديد أتعابه على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة					
١٥	يراعي مدقق الحسابات الخارجي الاستقلالية وتوازن المصالح لجميع الأطراف					
١٦	تلتزم مدقق الحسابات الخارجي بالأمانة وعدم الانحياز لمصلحته الشخصية					
١٧	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على التحقق من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي					
١٨	لدى مدقق الحسابات الخارجي القدرة على الموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث					
١٩	يراعي مدقق الحسابات الخارجي كرامة المهنة وأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق					
٢٠	لدى مدقق الحسابات الخارجي موضوعية ويراعي توازن المصالح لجميع الأطراف					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثا: الكفاءة والعناية المهنية						
٢١	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي تأهيل وكفاءة عمل متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل قائمة المركز المالي وطرق عرض عناصرها					
٢٢	يواكب مدقق الحسابات الخارجي التطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية					
٢٣	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على تحديد مدى الالتزام بالمعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية مع تلك المقررة في المعايير الدولية					
٢٤	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على تقييم مدى إفصاح الشركة عن قوائم التكاليف بشكل كامل مع تلك المقررة في المعايير الدولية					
٢٥	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح في القوائم المالية					
٢٦	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على مواكبة معايير المحاسبة الدولية في مجال الإفصاح وتطبيقها على التقارير المالية المعدة محليا					
٢٧	يمتلك مدقق الحسابات الخارجي قدرة على معالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل					
٢٨	يتابع مدقق الحسابات الخارجي أثناء ممارسة أعمال التدقيق أية تغيرات تطرأ على معايير المحاسبة الدولية					
٢٩	ينسجم عمل مدقق الحسابات الخارجي في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية					
٣٠	لدى مدقق الحسابات الخارجي قدرة على الكشف عن مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعا: السلوك المهني						
٣١	هناك ضوابط للاختيار الأمثل لمدقق الحسابات الخارجي الكفء والمتمتع بالخبرة المهنية لتقديم خدمات التدقيق على أكمل وجه.					
٣٢	تتوفر شهادات مهنية تخصصية إلزامية يتم من خلالها الترقي إلى الدراجات الوظيفية الأعلى وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق.					
٣٣	توجد إستراتيجية تعاون وتنسيق مباشر ومستمر بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والعاملين بالمهنة والجمعيات المهنية بما يخدم تطوير متطلبات التأهيل العلمي والعملي لمدققي الحسابات الخارجيين					
٣٤	يتم تحفيز وتشجيع مدققي الحسابات الخارجي لحضور دورات تدريبية ومؤتمرات متخصصة					
٣٥	يرتبط مدقق الحسابات الخارجي مع مكاتب التدقيق العالمية لتبادل الخبرة والمعرفة فيما بينهما وذلك من أجل تطبيق أفضل الأساليب المتقدمة في التدقيق.					
٣٦	توجد قوانين وتشريعات نافذة توضح حقوق مدقق الحسابات الخارجي وواجباته تجاه الشركة					
٣٧	تتوافر برامج الدورات تدريبية (داخلية أو خارجية) منتظمة لتحسين كفاءة أداء مدققي الحسابات الخارجي وتطوير قدراتهم ومهاراتهم.					
٣٨	توجد حوافز وترقيات مناسبة لتنمية وتطوير معارف لمدققي الحسابات الخارجيين وتعمل على تنمية قدراتهم المهنية.					
٣٩	يلتزم مدقق الحسابات الخارجي بمتطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعماله					
٤٠	تقوم الجمعيات المهنية بتوعية مدقق الحسابات الخارجي عن مدى أهمية بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بإعمال التدقيق.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحور الثاني: فيما يلي مجموعة من العبارات الخاصة بالمتغير التابع:

الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)

التسلسل	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غيرموافق بشدة
ما هي درجة تأثير الأسئلة التالية في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وفق المعيار (٢٠٠)؟						
٤١	إن كفاءة التقارير المالية التي يدققها المدقق تسهم في خدمة مستخدميها تتوقف بمقدار خلوها من التحيز الخاص بالشخص الذي قام بإعدادها					
٤٢	يساهم قيام مدقق الحسابات الخارجي بتقديم معلومات تتصف بخاصية الصدق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية					
٤٣	يساهم إتباع سياسات محاسبية غير متحيزة إلى إنتاج بيانات ومعلومات محاسبية صادقة في التعبير عن الأحداث المالية وبالتالي تزيد الثقة فيها					
٤٤	يسهل احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة عملية الدراسة والتحليل والتنبؤ					
٤٥	يساهم احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية					
٤٦	تسهم التغذية الراجعة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة من المدقق الخارجي					
٤٧	تسهم التغذية الراجعة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية					
٤٨	يساهم مدقق الحسابات الخارجي بتوفير معلومات كافية لاتخاذ القرارات المناسبة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية					
٤٩	التقيد بالأنظمة والتعليمات المالية تؤدي إلى التخفيف من نتائج التلاعب في البيانات المنشورة وتأثير ذلك على مصداقيتها					
٥٠	قدرة المدقق على التحقق من مصداقية البيانات المالية المدونة في التقارير المالية للشركة ترجع إلى تأهليه العلمي والعملي					
٥١	يتم التأكد من أن البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية غير متحيزة لطرف على آخر					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥٢	تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة إذا تأكد أنها معدة بدون أهداف مسبقة من قبل الإدارة					
٥٣	يسهل احتواء التقارير المالية على معلومات قابلة للمقارنة لاتخاذ القرارات ويساهم في الكشف عن الأخطاء الجوهرية					
٥٤	يساهم مدقق الحسابات الخارجي في منع تدخل الإدارة المتعمد أو تدخل معدي القوائم المالية من إخفاء أي معلومات مهمة					
٥٥	يسهم مدقق الحسابات الخارجي في تصوير واقعية العمليات الإقتصادية وبطريقة تعكس حسن إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة للبنك					
٥٦	يسهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الأساليب التي يتبعها المحاسبون للتحريف المتعمد لقيم الأرباح					

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٣)

أسماء محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور محمد الرحاحلة	جامعة آل البيت
2	الدكتور عون مطلب الشبيل	جامعة آل البيت
3	الدكتور نوفان العليمات	جامعة آل البيت
٤	الدكتور صقر الطاهات	جامعة آل البيت
٥	الدكتور محمد المشاقبة	جامعة آل البيت
٦	الدكتور طارق الخالدي	جامعة آل البيت
٧	الدكتور طارق المبيضين	جامعة الزرقاء
٨	الدكتور زياد عبدالحليم الذيبة	جامعة الزرقاء
٩	الدكتور أيمن حرب	جامعة الزرقاء
١٠	الدكتور عمر شقور	جامعة الزرقاء
١١	الدكتور يوسف شهوان	جامعة الزرقاء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٤)

نتائج التحليل الإحصائي

Frequency Table

Exp

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	7.3	7.3	7.3
	2	34	20.7	20.7	28.0
	3	56	34.1	34.1	62.2
	4	62	37.8	37.8	100.0
	Total	164	100.0	100.0	

edu

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	15	9.1	9.1	9.1
	2	139	84.8	84.8	93.9
	3	7	4.3	4.3	98.2
	4	3	1.8	1.8	100.0
	Total	164	100.0	100.0	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Job

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	25	15.2	15.2	15.2
	2	28	17.1	17.1	32.3
	3	49	29.9	29.9	62.2
	4	62	37.8	37.8	100.0
	Total	164	100.0	100.0	

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	164	1.00	5.00	3.2622	.78999
q2	164	2.00	5.00	3.6220	.85286
q3	164	1.00	5.00	3.5244	.92395
q4	164	1.00	5.00	3.6280	.91011
q5	164	1.00	5.00	3.8415	.93875
q6	164	1.00	5.00	3.8963	.94394
q7	164	1.00	5.00	3.9451	.97988
q8	164	2.00	5.00	3.8110	.89696
q9	164	1.00	5.00	3.6098	.91015
q10	164	2.00	5.00	3.5610	.87357
Ind1to10	164	2.30	5.00	3.6701	.58016
Valid N (listwise)	164				

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q11	164	1.00	5.00	3.4939	.86156
q12	164	2.00	5.00	3.5244	.91646
q13	164	1.00	5.00	3.8415	.92386
q14	164	1.00	5.00	3.8537	.90455
q15	164	2.00	5.00	4.0366	.92604
q16	164	1.00	5.00	3.9939	.88463
q17	164	1.00	5.00	3.4817	.94060
q18	164	1.00	5.00	3.7195	.91853
q19	164	2.00	5.00	3.8415	.97162
q20	164	2.00	5.00	3.9756	.86479
Ind11to20	164	2.10	4.90	3.7762	.67477
Valid N (listwise)	164				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q21	164	2.00	5.00	3.7012	.90416
q22	164	1.00	5.00	3.7073	.84342
q23	164	1.00	5.00	3.7134	.86347
q24	164	1.00	5.00	3.8476	.99443
q25	164	2.00	5.00	4.0732	.88311
q26	164	2.00	5.00	3.7317	.95142
q27	164	2.00	5.00	3.8598	.89032
q28	164	2.00	5.00	3.7134	.95779
q29	164	2.00	5.00	3.7622	.91921
q30	164	2.00	5.00	3.6951	.91597
Ind21to30	164	2.40	5.00	3.7805	.59999
Valid N (listwise)	164				

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q31	164	1.00	5.00	3.5793	.95659
q32	164	2.00	5.00	3.3537	.93168
q33	164	1.00	5.00	3.0427	.21519
q34	164	2.00	5.00	3.6707	.87297
q35	164	1.00	5.00	3.5854	.94443
q36	164	1.00	5.00	3.6768	.92685
q37	164	1.00	5.00	3.9817	.90595
q38	164	1.00	5.00	3.9451	.96091
q39	164	2.00	5.00	3.9878	.86505
q40	164	2.00	5.00	3.6280	.91616
Ind31to40	164	2.10	5.00	3.6451	.68644
Valid N (listwise)	164				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q41	164	1.00	5.00	3.6646	.84561
q42	164	1.00	5.00	3.5610	.85941
q43	164	1.00	5.00	3.6524	1.06589
q44	164	2.00	5.00	3.6402	.95857
q45	164	1.00	5.00	3.9146	1.08759
q46	164	1.00	5.00	3.5671	1.03989
q47	164	2.00	5.00	3.9573	.86762
q48	164	2.00	5.00	3.6646	.86710
q49	164	1.00	5.00	3.2805	.74758
q50	164	1.00	5.00	3.7012	1.26384
q51	164	1.00	5.00	3.5549	.87398
q52	164	1.00	5.00	3.6646	1.02291
q53	164	2.00	5.00	3.5732	.92717
q54	164	1.00	5.00	3.8171	1.04650
q55	164	2.00	5.00	3.8902	.86523
q56	164	1.00	5.00	3.6037	1.00073

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Model Summary

Model		R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
Dimension0	1	.925[a]	.856	.853	.22358

a. Predictors: (Constant), Ind31to40, Ind21to30, Ind11to20, Ind1to10

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	47.341	4	11.835	36.758	.000[a]
	Residual	7.948	159	.050		
	Total	55.289	163			

a. Predictors: (Constant), Ind31to40, Ind21to30, Ind11to20, Ind1to10

b. Dependent Variable: Dep41to56

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	.630	.126		5.002	.000
	Ind1to10	.187	.076	.287	3.147	.253
	Ind11to20	.546	.057	.633	9.614	.000
	Ind21to30	.036	.047	.337	2.757	.450
	Ind31to40	.319	.067	.376	4.777	.000

a. Dependent Variable: Dep41to56

Reliability

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	164	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	164	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.965	56

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	164	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	164	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.822	10

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	164	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	164	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.845	10

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	164	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	164	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.829	10

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	164	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	164	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.873	10

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	164	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	164	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.883	16

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com