



جامعة آل البيت
عمادة الدراسات العليا
قسم المحاسبة

أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية
الكويتية

The Impact of External Audit Quality on Reduction of Earnings Management by Kuwaiti industrial Firms

إعداد الطالب
أحمد مساعد حمد شنيتر

إشراف
الدكتور نوفان العليمات
قُدِّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة

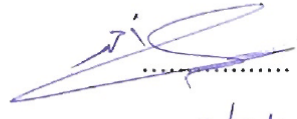
عمادة الدراسات العليا
جامعة آل البيت

٢٠١٤

جامعة آل البيت

التفويض

أنا الطالب أحمد مساعد حمد شنيتر، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، للمكاتب أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع: 
التاريخ: ٤/١١/٢٠٢٠ م.

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها : " أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية".

وأجيزت بتاريخ ١١/ ١١/ ٢٠١٤م

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

مشرفاً ورئيساً
عضواً داخلياً
عضواً داخلياً
عضواً خارجياً

الدكتور: نوفان حامد العليمات

الأستاذ الدكتور: غسان فلاح المطارنة

الدكتور: سيف عبيد الشيبيل

الدكتورة: عبيد فايز الخوري

جامعة آل البيت
عمادة الدراسات العليا
إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها لطلبة لطلبة الماجستير

أنا الطالب: أحمد مساعد حمد شنيتر الرقم الجامعي: ١٢٢٠٥٠٤٠٤٠

التخصص: محاسبة الكلية: إدارة المال والأعمال

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان: "أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية"، وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما إنني 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 فأنتني 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: / /

الإهداء

أهدي هذا العمل

إلى عائلتي وأهلي على معاونتهم لي ووقوفهم بجانبي خلال هذه المسيرة
التعليمية

إلى كل الأصدقاء والأقارب.....

إلى كل من ساهم في إخراج هذا العمل.....

الشكر والتقدير

الحمد لله كل الحمد، والشكر لله كل الشكر الذي أعانني ووفقتني إلى إتمام هذا العمل، سائلاً
المغفرة عن التقصير والزلل، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد، وعلى آله، وصحبه أجمعين،
وبعد...

يشرفني وأنا انهي هذا العمل أن أتقدم إلى مشرفي الدكتور نوفان عليمات بجزيل الشكر،
فوجدته المعلم الفاضل منحنى من وقته الثمين، ومن رأيه السديد الكثير، فجزاه الله عنّي خير جزاء.

كما إنني أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الرسالة، وهم:
الأستاذ الدكتور غسان فلاح المطارنة، والدكتور سيف عبيد الشبيل، والدكتورة عبير خوري
الذين واقتطعوا لها جزءاً مهماً من وقتهم الثمين، متشرفاً بمناقشتهم، راجياً المولى عز وجلّ
أن يوفّقني للعمل بتوجيهاتهم، ونصحهم، وإرشادهم، والاستفادة من ملاحظاتهم الثمينة،
وخبيرتهم الواسعة.

ولا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر والامتنان إلى المدققين الخارجيين في دولة الكويت
على ما قدموه لي من مساعدة في تيسير حصولي على البيانات اللازمة التي أسهمت في إنجاز
هذا العمل.

أسأل الله أن تكون جهود هؤلاء جميعاً في سجل حسناتهم يوم تجد كل نفس ما عملت من
خير محضراً.

الباحث

قائمة المحتويات

Contents

٥	الإهداء
ل	الملخص
م	Abstract
١	الفصل الأول الإطار التمهيدي والدراسات السابقة
٢	١-١ المقدمة
٣	٢-١ مشكلة الدراسة
٤	٣-١ أهداف الدراسة
٤	٤-١ أهمية الدراسة
٥	٥-١ فرضيات الدراسة
٥	٦-١ أنموذج الدراسة
٦	٧-١ مصطلحات الدراسة
٧	٨-١ الدراسات السابقة
٧	١-٨-١ الدراسات العربية
١٣	٢-٨-١ الدراسات الأجنبية
١٧	٩-١ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
١٨	الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة
١٩	١-٢ المقدمة
١٩	٢-٢ مفهوم جودة التدقيق الخارجي
٢٠	٣-٢ تحقيق جودة التدقيق الخارجي
٢١	٤-٢ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
٢١	١-٤-٢ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق
٢٥	٢-٤-٢ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق:
٢٦	٥-٢ محددات التدقيق
٢٩	٦-٢ التزام مدقق الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق
٣٠	٧-٢ إدارة الأرباح
٣٢	٨-٢ طرق قياس إدارة الأرباح
٣٥	٩-٢ دور المدقق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
٣٩	١٠-٢ نماذج إدارة الأرباح
٤٥	الفصل الثالث منهجية الدراسة
٤٦	١-٣ المقدمة

٤٦	٢-٣ منهج الدراسة.....
٤٦	٣-٣ مصادر جمع البيانات.....
٤٧	٤-٣ التعريف أداة الدراسة.....
٤٩	٥-٣ مجتمع وعينة الدراسة.....
٤٩	٦-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.....
٥٠	٧-٣ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة.....
٥٠	١-٧-٣ صدق أداة الدراسة (Instrument Coefficient):.....
٥٤	٢-٧-٣ ثبات أداة الدراسة (Reliability):.....
٥٥	٨-٣ خصائص عينة الدراسة:.....
٦١	الفصل الرابع تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.....
٦٢	١-٤ المقدمة.....
٦٢	٢-٤ تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
٦٢	١-٢-٤ جودة التدقيق الخارجي.....
٧٧	٢-٢-٤ الحد من إدارة إرباح الشركات الصناعية الكويتية.....
٨١	٣-٤ اختبار فرضيات الدراسة.....
٨١	١-٣-٤ الفرضية الرئيسية الأولى.....
٨٢	٢-٣-٤ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية.....
٨٤	١-٢-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الأولى.....
٨٦	٢-٢-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الثانية.....
٨٧	٣-٢-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.....
٨٩	٤-٢-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الرابعة.....
٩٢	الفصل الخامس النتائج والتوصيات.....
٩٣	١-٥ مقدمة.....
٩٣	٢-٥ النتائج.....
٩٤	٣-٥ التوصيات.....
٩٦	المراجع.....
٩٦	أولاً: المراجع العربية.....
١٠٠	ثانياً: المراجع الأجنبية.....
١٠٣	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	المحتويات	رقم الجدول
٤٨	درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المُستخدم في أداة الدراسة	(١)
٥٢	معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات محاور جودة التدقيق الخارجي	(٢)
٥٣	معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجال الحد من إدارة الأرباح في شركات الصناعية الكويتية	(٣)
٥٤	معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لمتغيرات مجالات الدراسة	(٤)
٥٥	معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمتغيرات مجالات الدراسة وللأداة ككل	(٥)
٥٦	توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية	(٦)
٦٤	اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول استقلالية المدقق الخارجي	(٧)
٦٧	اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله	(٨)
٧١	اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة	(٩)
٧٥	اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية	(١٠)
٧٨	اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول لمتغير الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية	(١١)
٨٢	مستوى جودة التدقيق الخارجي	(١٢)
٨٤	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية	(١٣)
٨٦	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير استقلالية المدقق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية	(١٤)
٨٧	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية	(١٥)
٨٩	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية	(١٦)
٩٠	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية	(١٧)

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتويات	رقم الملحق
١٠٤	أداة الدّراسة	(١)
١٠٩	أسماء المحكمين لأداة الدّراسة	(٢)
١١٠	مخرجات التحليل الإحصائي	(٣)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
٦	أنموذج الدراسة	(١)

قائمة المختصرات

الصفحة	الدلالة	الاختصار	الرقم
٢٠	Sarbanes- Oxley Act	SOA	١
٢٠	Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB	٢
٢٠	Securities Exchange Commission	SEC	٣
٢٩	American Institute Of Certified Public Accountants	AICPA	٤

الملخص

أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية

إعداد الطالب

أحمد مساعد حمد شنيتر

إشراف

الدكتور نوفان العليمات

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، من خلال التعرف على أثر كل من استقلالية المدقق، وكفاءة المدقق وتأهيله، وتخصص المدقق ومعرفته بنشاط المنشأة، والتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة الأرباح، كما هدفت إلى التعرف على المستوى الذي تتصف به عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية بالجودة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم نموذج من الاستبانة، وتوزيعها على عينة مكونة من (٦٩) مدققاً خارجياً، وتحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وتمكّن الباحث من الوصول إلى مجموعة من النتائج، أهمها ما يأتي:

١. تتصف عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية بالجودة العالية، نظراً لتوفر الاستقلالية، والكفاءة، والتأهيل والتخصص للمدقق الخارجي، ومعرفته بنشاط الشركة، والتزامه بمعايير التدقيق الدولية.

٢. وجود تأثير إيجابي لجودة التدقيق الخارجي المتمثل بكل من استقلالية المدقق الخارجي، وكفاءة المدقق وتأهيله، وتخصص المدقق ومعرفته بنشاط المنشأة، والتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي.

٣. يُعدّ استقلالية المدقق الخارجي من أكثر عناصر جودة التدقيق تأثيراً في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، بينما يُعدّ التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الأقل تأثيراً.

وفي ضوء نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها، خلصت الدراسة إلى تقديم أهمّ التوصيات الآتية:

١. ضرورة قيام المنظمات المهنية بتوعية مستخدمي القوائم المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص، بآثار وانعكاسات ممارسات إدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية.

٢. أن تقوم الجهات الكويتية المختصة بتشكيل لجنة للرقابة على جودة التدقيق الخارجي، تكون مهمتها الإشراف على مكاتب التدقيق لضمان نزاهتها، والتزامها بمتطلبات الجودة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، إدارة الأرباح، الشركات الصناعية الكويتية.

Abstract

The Impact of External Audit Quality on Reduction of Earnings

Management by Kuwaiti industrial Firms

Prepared by

Ahmed M. Shnetir

Prepared by

Dr. Noufan Al-Oleimat

This study aimed to assess the impact of external auditing quality on reduction of earnings management by Kuwaiti industrial firms through the knowledge of auditor's independency, auditor's competence and rehabilitation, auditor's field and his knowledge of firm work and auditor's commitment by international auditing standards on reduction of earnings management. Also, this study aimed to assess on the level of external auditing process in Kuwaiti industrial firms.

To achieve the objectives of this study a questionnaire was designed for the purpose of the study and was distributed on a sample consisted of (٦٩) external auditors.

The most important results of the study are:

١. External Auditing in Kuwaiti industrial firms has a high quality based on its independency, competence, rehabilitation and the field of external auditor and his knowledge of his firm work and the commitment by international auditing standards.
٢. There is a positive effect for external auditing quality represented by external auditing independency, auditor's competence and rehabilitation, auditor's field and his knowledge of his firm work and auditor's commitment by international auditing

standards on reduction of earning management by Kuwaiti industrial firms that is listed in Kuwaiti Stock Exchange.

٣. External auditor's independency is considered one of the most auditing quality elements that affect on reduction of earnings management by Kuwaiti industrial firms. Whereas, the commitment of external auditors by international auditing standards is considered the least.

Based on the results, the study recommend the following:

١. Vocational organizations must aware financial statements users in general and investors in private by the effects and practices of earnings management on their investments decisions.
٢. Kuwaiti sectors should form committees to control the external auditing quality which is aim to supervise on auditing offices to ensure its integrity and its commitment by quality requirements.

Keywords: External Audit Quality, Earning's Management, Kuwaiti Manufacturing Firms.

الفصل الأول

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

١-١ المقدمة.

٢-١ مشكلة الدراسة.

٣-١ أهداف الدراسة.

٤-١ أهمية الدراسة.

٥-١ فرضيات الدراسة.

٦-١ أنموذج الدراسة.

٧-١ مصطلحات الدراسة.

٨-١ الدراسات السابقة.

٩-١ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.

الفصل الأول

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

١-١ المقدمة

تزايد اهتمام منظمات الأعمال في عملية تحديد جودة التدقيق الخارجي، والتي تعد من الأمور الصعبة، وذلك لإختلاف طبيعتها، وتعدد المستفيدين منها، ولأن جودة التدقيق الخارجي تُعدّ مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة التدقيق، كون المدقق ينفذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره.

وبما أن التدقيق يهدف إلى إبداء الرأي في مدى عدالة، وصدق القوائم المالية، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة، والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم، فإن ذلك بدوره يساهم في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح.

وإن عملية إدارة الأرباح هي الممارسة التي يتم من خلالها تخفيض الدخل بهدف تخفيض الضرائب على الشركة، أو قد تتم زيادته بهدف زيادة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة في هذه الشركة، وتتم عملية تمهيد الدخل عبر زيادته، وتخفيضه بغرض تحقيق استقرار في أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، وقد تختلف دوافع الإدارة من وراء التأثير على الدخل سواء بالزيادة أو النقصان إلا أن هذه العملية تسمى إدارة الأرباح (عيسى، ٢٠٠٨).

وبناءً على ما تقدم، تأتي هذه الدراسة لتوضح أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من

إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

٢-١ مشكلة الدراسة

تعد جودة التدقيق الخارجي بمثابة المؤشر الذي يستند إليه المستثمرون ومستخدمي القوائم المالية لتعزيز ثقتهم بالقوائم المالية للشركات، حيث تعمل جودة التدقيق الخارجي على ضبط، وتقويم سلوك الإدارة، وممارساتها تجاه إدارة الأرباح بالشكل الذي يعزز من الاستقرار الاقتصادي والمالي في الدولة، وذلك من خلال الحد من أية ممارسات تقوم بها إدارات الشركات لتحقيق أهداف شخصية (Wong Report, ٢٠٠٤). وبناءً عليه، تتمثل مشكلة الدراسة في توضيح أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية.

السؤال الأول: هل تتصف عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية بالجودة؟

السؤال الثاني: ما أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية؟ وينبثق عن هذا السؤال التساؤلات الآتية:

- ما أثر استقلالية المدقق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية؟
- ما أثر كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية؟
- ما أثر تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية؟

- ما أثر التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية؟

٣-١ أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق هدفها الرئيس وهو: بيان أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، وتم تحقيق هذه الهدف من خلال الأهداف الفرعية الآتية: التعرف فيما إذا كانت عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية والتمثلة في استقلالية المدقق الخارجي، وكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله، وتخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة، والتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية تتصف بالجودة، إضافة إلى التعرف على مفهوم إدارة الأرباح.

٢. التعرف على أثر جودة التدقيق الخارجي (استقلالية المدقق الخارجي، وكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله، وتخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة، والتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية) في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

٣. الخروج بمجموعة من النتائج التي تساهم في وضع توصيات يمكن الاستفادة منها من قبل المعنيين في موضوع الدراسة.

٤-١ أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة للمدققين الخارجيين في التعرف على أهمية الدور الجوهري الذي تلعبه جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، كما تتبع أهميتها من خلال استطلاعها لآراء مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية، كما تأتي أهمية الدراسة من خلال استفادة العديد من الجهات، يمكن تلخيصها بالآتي:

١. الإدارات المالية في الشركات الصناعية الكويتية.

٢. مكاتب التدقيق الخارجي.

٣. الشركات بشتى أشكالها وأنواعها.

٤. الحكومة الكويتية.

٥-١ فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا تتصف عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية بالجودة.

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح

الشركات الصناعية الكويتية.

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الخارجي في الحد

إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في

الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق الخارجي ومعرفة

بنشاط المنشأة في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق

الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

٦-١ أنموذج الدراسة

تقوم الدراسة على بيان وتوضيح أثر المتغيرات المستقلة، وهي متغيرات جودة التدقيق

الخارجي (استقلالية المدقق الخارجي، وكفاءة المدقق وتأهيله، وتخصص المدقق ومعرفة نشاط

المنشأة، والتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية)، على المتغير التابع للدراسة المتمثل بالحد من أرباح الشركات الصناعية الكويتية، والشكل التالي يبين العلاقة بين متغيرات الدراسة.

٧-١ مصطلحات الدراسة

اشتملت الدراسة على مجموعة من المصطلحات، وهي على النحو الآتي:

جودة التدقيق الخارجي: وهو مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية

في القوائم المالية، والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين حاملي

الأسهم، والإدارة (عيسى، ٢٠٠٨، ص ٦).

إدارة الأرباح: وهي ممارسات تقوم بها الإدارة للتلاعب في الأرباح بهدف تحسين مكاسب معينة

للإدارة، أو تحقيق مستوى ربح يتماشى مع توقعات المحللين الماليين (أبو عجيبة، ٢٠٠٧،

ص ٧٦).

استقلالية المدقق الخارجي: وهي قدرة المدقق على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الصواب، والخطأ عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني دون تحيز، وبشكل حيادي ونزيه (الرشيدي، ٢٠١٢، ص ٦).

كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله: وتتمثل في المعرفة والمهارات اللازمة التي تحدد نشاط المدقق في اختبار المفردات، وتقويم نتائجها بالشكل الذي يضمن خروج المدقق برأي مهني سليم (المومني، وجمال، ٢٠٠٨، ص ٤٣).

تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة: وهي امتلاك المدقق معرفة واسعة، ومهارة علمية في مجال معين يجعله متخصصاً في التدقيق على العملاء الذين ينتمون لهذا المجال (المقطري، ٢٠١١، ص ٤١٣).

التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية: وهي مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير الدولية المتعارف عليها والتي تحكم عملية التدقيق من حيث النزاهة، والموضوعية، والحيادية، والسرية، والكفاءة (سويدان، وأبو زريق، ٢٠١٣، ص ٥٤٣).

٨-١ الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، استطاع الباحث التوصل إلى مجموعة من الدراسات العربية، والأجنبية، تم عرضها بناءً على تسلسلها الزمني من الأحدث إلى الأقدم، بعد فصل الدراسات العربية عن الدراسات الأجنبية.

١-٨-١ الدراسات العربية

١. دراسة (اللوزي، ٢٠١٣)، بعنوان: "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وتأثيره على سعر السهم لهذه الشركات في السوق المالي، تكونت عينة الدراسة من (٧٧) شركة، تم تحليل بياناتها المالية للفترة من (٢٠٠٨-٢٠١١). وأظهرت نتائج الدراسة أن (٥٣.٥%) من الشركات عينة الدراسة تمارس إدارة الأرباح، كما أظهرت النتائج أن مكاتب التدقيق التي تمارس عملية التدقيق في السوق الأردني وتصنف أنها مكاتب كبيرة بلغت (١٠.٧%) فقط من إجمالي عدد المكاتب العاملة في السوق الأردني. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في تحديد أبعاد متغير إدارة الأرباح، ومن جهة أخرى تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية من حيث أداة الدراسة ذلك أن الدراسة الحالية ستقوم بإعداد استبانة لغرض جمع البيانات عن طريق البريد الإلكتروني. بعنوان: "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة من خلال تبني المدققين الخارجيين لمعايير المحاسبة الدولية في عملهم، وتكونت عينة الدراسة (٩) شركات جزائرية، و(٦٠) شركة فرنسية، وتم تحليل بياناتها المالية للفترة ٢٠٠٧-٢٠٠٩. وأظهرت نتائج الدراسة أنه بالرغم من الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في الحد من إدارة الأرباح داخل المؤسسة إلا أن هذا الدور يبقى محدوداً، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في بعض القواعد، والممارسات المحاسبية، والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق المحاسبية بعيداً عن الانتهازية، وأوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية والدراسات بتوعية مستخدمي القوائم المالية بآثار وانعكاسات ممارسات إدارة الأرباح على قراراتهم، والعمل

استحداث الآليات الكفيلة للحد من هذه الممارسات داخل المؤسسة. وقد استفادت الدراسة الحالية هذه الدراسة في تحديد مصطلحات إدارة الأرباح، إلا أنها تختلف من حيث علاقة متغيرات ببعضها البعض ومن حيث الأداة التي سيتم إعدادها لغايات جمع آراء عينة الدراسة، كما تختلف حيث مجتمع الدراسة.

٣. دراسة (الكندري، ٢٠١٢)، بعنوان: "درجة ممارسة الإدارات في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح، وبيان أثرها على ربحية هذه الشركات، وتكونت عينة الدراسة من (١٢٥) من المديرين الماليين، والمدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين. وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح (محاسبة الاستحواذ، وسوء استخدام الأهمية النسبية، واستخدام التقديرات في المحاسبة، وممارسات الاعتراف بالإيراد) على ربحية تلك الشركات. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة التزام الشركات بمبادئ إعداد التقارير المالية، والمعايير المحاسبية، والاهتمام بمضامين المعلومات الواردة فيها، ولا سيما تلك المتعلقة بالأرباح. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في الحصول على معلومات تساهم في بناء الإطار النظري، وتحديد التعريفات الخاصة بإدارة الأرباح للدراسة الحالية. وتختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسة من حيث علاقة متغيرات الدراسة المستقلة، والتابعة ببعضها البعض.

٤. دراسة (حمدان، ٢٠١٢)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من جودة أرباح الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، بالإضافة إلى اختبار العوامل التي تؤثر في مستوى جودة الأرباح في تلك الشركات وهي: التحفظ المحاسبي، وحجم الشركة، وعقود الدين، العائد على الإستثمار، التحكم المؤسسي، وجودة التدقيق، ولجان التدقيق، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام منهجين مختلفين لقياس جودة الأرباح، وقد شملت عينة الدراسة على (٥٠) شركة مساهمة عامة صناعية مدرجة في سوق عمان للأوراق المالية للفترة ٢٠٠٤-٢٠٠٩. وأظهرت نتائج الدراسة ارتفاع جودة أرباح الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، كما أشارت النتائج إلى وجود تأثير لحجم الشركة، وعقود الدين، وجودة التدقيق في مستوى جودة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير أنموذج لقياس جودة الأرباح يعتمد في سوق عمان للأوراق المالية، مع تفعيل آليات التحكم المؤسسي.

٥. دراسة (أبو عجيبة، وحمدان، ٢٠١٠)، بعنوان: "اثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة ببورصة عمان لإدارة الأرباح، من ناحية، وفحص تأثير إحدى العوامل المؤثرة تلك الممارسة، والمتمثلة في خصائص جودة التدقيق (حجم مكتب التدقيق، وارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، وفترة الاحتفاظ بالعميل، وأتعاب التدقيق، والتخصص في صناعة العميل) ناحية أخرى. وتبنت الدراسة الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع بيانات هذه الدراسة، حيث تلك الأساليب في اختبار ذي الحدين (Binomial Test) لغرض اختبار الفرضية الرئيسية الأولى، واختبار (Binary Logit) لاختبار باقي فرضيات الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح

مختلف سنوات الدراسة (٢٠٠١-٢٠٠٦) بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك السنوات يظهر جلياً في سنتي ٢٠٠٥ و٢٠٠٦، حيث كانت سنة (٢٠٠٥) هي أقل السنوات حدة في إدارة الأرباح، إذ بلغت نسبة الممارسة فيها (٢%) فقط من شركات العينة، في المقابل كانت (٢٠٠٦) هي أكثر السنوات حدة في ممارسة إدارة الأرباح، إذ بلغت نسبة الممارسة فيها من شركات العينة. كما أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل خصائص جودة التدقيق التي تم استخدامها في الدراسة في إدارة الأرباح، باستثناء متغير ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب عالمية. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص، بآثار وانعكاسات ممارسة إدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية، الإجراءات الكفيلة بالحد من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح.

٦. دراسة (شتيوي، ٢٠٠٩)، بعنوان: "دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى ارتباط التغيرات في أثر الاستحقاق المحاسبي بالعوامل الاقتصادية، والتي تشمل كلاً من خصائص الشركة، وطبيعة بيئة الإفصاح، وتكونت العينة من شركة مساهمة عامة مصرية مدرجة في سوق الأوراق المالية. وأظهرت نتائج الدراسة ارتباط في أثر الاستحقاق المحاسبي بكل من حجم الشركة، ومعدل الرفع المالي، وطول دورة العمليات، ومعدل النمو في الأصول، وأوصت الدراسة بضرورة أخذ العوامل الاقتصادية التي تؤثر على الأرباح بعين الاعتبار من قبل المدققين عند إجراء التدقيق على الشركات. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في التعرف على أبعاد متغير إدارة الأرباح، إلا أنها تختلف من حيث الأداة التي تم إعدادها لغايات جمع آراء أفراد عينة الدراسة وكذلك اختلفت من حيث المجتمع الذي تم تطبيق فيه.

٧. دراسة (عيسى، ٢٠٠٨)، بعنوان: "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة

الأرباح: دراسة تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى المساعدة في فهم جودة عملية المراجعة، وتقييم مدى سلامة حجم منشأة المراجعة، وبعض العوامل الأخرى التي حظيت باهتمام الكتابات السابقة كمؤشرات للجودة، كما هدفت أيضاً إلى إبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري، وتكونت عينة الدراسة من (٧٤) فرداً من مديري المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية في السوق المصري، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ايجابية بين حجم منشأة المراجعة وجودة المراجعة، إلا أنها تفسر نسبة منخفضة من إجمالي التغير في جودة المراجعة، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح، وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء لجنة للرقابة على جودة المراجعة في مصر، تكون مهمتها الإشراف على منشآت المراجعة لضمان التزامها بأداء مهام المراجعة بالجودة المطلوبة. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في بناء الأنموذج، وتحديد تعريفات مصطلحات الدراسة، إلا أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسة الحالية من حيث التاريخ ذلك أن هذه الدراسة تم تطبيقها (٢٠٠٨) في حين أن الدراسة الحالية سيتم تطبيقها (٢٠١٤)، ومن جهة أخرى اختلف مجتمع الدراسة ذلك أن هذه الدراسة تم تطبيقها في المجتمع المصري في حين أن الدراسة الحالية تم تطبيقها في الكويت، كذلك اختلفت أداة الدراسة التي تم إعدادها لغايات جمع البيانات.

٨. دراسة (عوض، ٢٠٠٤)، بعنوان: "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك

إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس محددات دور المدقق الخارجي في التقليل من ممارسات أنشطة إدارة الأرباح، وتعزيز نظم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية حيث تعتبر ممارسات إدارة الأرباح مهمة على الأصدقاء المهنية، والعملية، والأكاديمية، والتنظيمية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على عينة الدراسة من (١٨٨) شركة مساهمة عامة مصرية مدرجة في البورصة المصرية، واستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية لتحليل البيانات. وأظهرت نتائج الدراسة أن تزايد حصة مكتب المراجعة في السوق من خلال عدد العملاء يمكن أن يساهم في تقليل ممارسات إدارة الأرباح، كما أظهرت النتائج أن تخصص المدقق الخارجي في القطاع الصناعي قد يعزز من دوره الحوكمي في التقليل من أنشطة إدارة الأرباح، وأوصت الدراسة بضرورة تبني سياسات تساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المصرية. وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة من حيث تعريف متغير إدارة الأرباح، إلا أنها اختلفت من حيث التوقيت الزمني ذلك أن هذه الدراسة تم تطبيقها (٢٠٠٤)، كما أنها اختلفت من حيث الأداة التي تم إعدادها للدراسة الحالية لغايات جمع بيانات أفراد عينة الدراسة.

٢-٨-١ الدراسات الأجنبية

١. دراسة (Basiruddin, ٢٠١١)، بعنوان:

"The Relationship between Governance Practices, Audit Quality and Earning Management: UK Evidence"

(العلاقة بين ممارسات الحوكمة وجودة التدقيق وإدارة الأرباح: دليل من المملكة المتحدة)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الحوكمة المؤسسية وجودة التدقيق من جانب،

واختبار العلاقة بين كل من ممارسات الحوكمة المؤسسية، وجودة التدقيق، وإدارة الأرباح من

أخرى، وتكونت عينة الدراسة من (٣٥٠) شركة مساهمة عامة بريطانية مدرجة في بورصة وتم تحليل بيانات الشركات للفترة (٢٠٠٥-٢٠٠٨). أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة بين الأعضاء المستقلين داخل مجلس الإدارة وجودة التدقيق، كما أظهرت عدم وجود علاقة بين إدارة الأرباح والحاكمة المؤسسية، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد جودة التدقيق للحد من الأرباح في الشركات المساهمة العامة البريطانية، وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه الدراسة حيث متغيرات الدراسة وأبعادها، إلا أنها اختلفت معها من حيث الأساليب الإحصائية المستخدمة.

٢. دراسة (Ling & Hwang, ٢٠٠٩)، بعنوان:

"Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis"

(جودة التدقيق، وحوكمة الشركات، وإدارة الأرباح: التحليل البعدي)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل (٤٨) دراسة سابقة قام بها الباحثون، وتتعلق بجودة التدقيق وحوكمة الشركات، وإدارة الأرباح، للتعرف على العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح، حيث تم استخدام التحليل البعدي لهذه الدراسات. أظهرت نتائج التحليل أن استقلال مجلس الإدارة وخبرته له علاقة سلبية في إدارة الأرباح، كذلك أظهر التحليل وجود علاقات سلبية مماثلة بين إدارة الأرباح واستقلال لجنة المراجعة، وحجمها، والخبرة، وعدد الاجتماعات، ومن جهة أخرى أظهرت الدراسة أن ملكية لجنة التدقيق للأسهم له تأثير إيجابي على إدارة الأرباح، كذلك أكدت النتائج أن استقلال المدقق الخارجي يُعدّ رادعاً لإدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، وحياديته بالشكل الذي يضمن الحد من إدارة الأرباح.

٣. دراسة (Piot & Janin, ٢٠٠٧)، بعنوان:

"External Auditors, Audit Committees and Earnings Management in France"

(المدققين الخارجيين، ولجان التدقيق، وإدارة الأرباح في فرنسا)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر أبعاد جودة التدقيق المتمثلة بكل من: سمعة مدقق الحسابات، والحيازة، ووجود لجنة التدقيق، واستقلالية المدقق على إدارة الأرباح في الشركات فرنسا، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيق الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين في فرنسا، واستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة، أظهرت نتائج التحليل أن وجود لجنة للتدقيق يحد من إدارة الأرباح، وأن استقلالية المدقق تحد من إدارة الأرباح، في حين لم تظهر النتائج أثر لكل من سمعة مدقق الحسابات، والحيازة في إدارة الأرباح، إلا أن الباحثان لم ينفيا دور هذان المتغيران في إدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة حرص كل من الدولة، والشركات، والجهات المختصة على استقلالية المدقق الخارجي للحد من إدارة الأرباح في الشركات الفرنسية.

٤. دراسة (Chen et al., ٢٠٠٦)، بعنوان:

"Auditor Brand Name, Industry Specialization, and Earnings Management: Evidence from Taiwanese Companies"

(العلاقة بين شهرة المدقق، والتخصص الصناعي، بإدارة الأرباح: دليل من الشركات)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين شهرة مكتب التدقيق، والتخصص الصناعي جهة، وإدارة الأرباح من جهة أخرى، تم تطبيقها على جميع الشركات التايوانية المدرجة في الأوراق المالية، بإجمالي مشاهدات بلغت (٢٣٢٤) مشاهدة، خلال الفترة الممتدة من (١٩٩٨-٢٠٠٢). ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير نموذج للانحدار المتعدد، والحصول على البيانات

اللازمة لدراسة متغيرات الدراسة من واقع التقارير المالية السنوية الصادرة عن الشركات عينة واستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية في تحليل البيانات، وأظهرت نتائج التحليل الشركات التايوانية المدققة من قبل مكاتب التدقيق الخمسة الكبيرة أقل ممارسة لسلوك إدارة وأن الشركات التي تم تدقيقها من قبل مكاتب تدقيق متخصصة في الصناعة أقل ممارسة لسلوك الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة تعيين مدقق متخصص بالصناعة. وقد استفادت الدراسة من هذه الدراسة في تحديد أبعاد المتغير المستقل، إلا أنها اختلفت من حيث المجتمع والأداة التي استخدمها لغايات تحقيق أهداف الدراسة.

٥. دراسة (Davis et al., ٢٠٠١)، بعنوان:

"Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management"

(العلاقة بين مدة التدقيق، واستقلالية المدقق، وإدارة الأرباح)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط المدقق بالعميل ومدى المدقق وبين إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير نموذج للانحدار المتعدد اشتمل مجموعة من المتغيرات المستقلة (طول فترة ارتباط المدقق بالعميل، استقلالية المدقق...)، الأرباح كمتغير تابع، والحصول على البيانات من واقع التقارير المالية السنوية لعينة مكونة من (٨٥٥) شركة مساهمة عامة أمريكية مدرجة في أسواق المال الأمريكي، وأظهرت نتائج الدراسة علاقة طردية بين طول فترة ارتباط المدقق بالعميل وإدارة الأرباح، وفسر الباحثون هذه النتيجة طول فترة الارتباط تؤدي إلى أضعاف استقلالية المدقق الخارجي، وأن الشركات التي أبقَت الخارجي لفترة زمنية طويلة قامت بشكل فعلي بممارسة إدارة الأرباح. وأوصت الدراسة بضرورة المدقق بشكل دوري، ومستمر في الشركات. وقد استفادت الدراسة الحالية من هذه المتغيرات

حيث المتغيرات، إلا أنها اختلفت معها من حيث مجتمع الدراسة والأداة، إضافةً لأبعاد المتغير المستقل.

٩-١ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث الأداة المستخدمة، إذ قام الباحث بإعداد أداة للدراسة تقوم على توضيح أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، وتختلف حيث العينة، إذ لم تتناول أي من الدراسات السابقة التي تم عرضها الشركات الصناعية الكويتية حسب علم الباحث.

كما تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها تقوم بربط جودة التدقيق الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات، وعلاقتها ببعضها البعض، من خلال توضيح دور المدققين الخارجيين في الصناعة الكويتية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

كما أن الدراسة الحالية تقوم وضع الإطار النظري والفكري الذي يمكن توظيفه في دراسة أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة

١-٢ المقدمة.

٢-٢ مفهوم جودة التدقيق الخارجي.

٣-٢ تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

٤-٢ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي.

٥-٢ محددات التدقيق.

٦-٢ التزام مدقق الحسابات الخارجي بالمعايير الدولية للتدقيق.

٧-٢ إدارة الأرباح.

٨-٢ طرق قياس إدارة الأرباح.

٩-٢ دور المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

١٠-٢ نماذج إدارة الأرباح.

الفصل الثاني

الإطار النظري

١-٢ المقدمة

يتناول هذا الفصل عرضاً لمفهوم جودة التدقيق الخارجي، وإدارة الأرباح، وذلك من خلال عرض الأدب النظري الذي تناولت هذا الموضوع.

٢-٢ مفهوم جودة التدقيق الخارجي

يعتبر مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي بعد، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها عدم قابلية جودة خدمات التدقيق للملاحظة المباشرة، فضلاً عن تعدد الأطراف المهتمة بنتائج عملية التدقيق، واختلاف إدراكها لطبيعة، وحدود هذه الجودة، وقد أشار المسح الذي قام به كل من "Epstein & Geiger" عام (١٩٩٤) إلى أن (٧٠%) من المستثمرين، يعتقدون أن عملية التدقيق يجب أن توفر تأكيد مطلق بأن القوائم المالية للشركة لا تحتوى أخطاء مادية، أو غش، كما يجب على المدقق أن يعمل على تحسين جودة عملية التدقيق بشتى الطرق، وأن يقوم بتقييم المخاطر بهدف تجنب المسائلة القانونية، والتقليل من عدم رضا العملاء، والحد من الأضرار التي قد تلحق بسمعته نتيجة القيام بعمليات تدقيق ذات جودة منخفضة (Woceen, ٢٠١١).

ونتيجة لتداعيات الأزمة المالية العالمية التي ضربت الاقتصاديات الكبرى في العام بدأت تكثر الانتقادات، والاتهامات لمهنة التدقيق على وجه الخصوص كمسؤول أول ومباشر عن عجزها في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح التي كانت تقوم بها إدارات كبرى الشركات في حيث اتضح أن انخفاض مستوى أداء خدمات التدقيق من جهة، وعدم تمتع هذه المكاتب

التام من جهة أخرى قد ساهما بشكل كبير في حدوث هذه الانهيارات المالية، وهو ما نتج عنه انخفاض ثقة المستثمرين في صحة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

لذا أخذت المنظمات، والهيئات المهنية على عاتقها مسؤولية تحسين خدمات التدقيق من خلال الإصلاحات التشريعية، والمهنية المبذولة، أبرزها قانون "Sarbanes- Oxley Act SOA" سنة (٢٠٠٢)، والذي تبنى مفهوماً جديداً للرقابة على جودة التدقيق بهدف حماية المصلحة العامة، وإعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، ويعتبر هذا القانون من أهم القوانين المؤثرة في مهنتي المحاسبة، والتدقيق في الوقت الحاضر كونه يعطي للجهات الرسمية حق التدخل في تنظيم الممارسات المحاسبية، كما حد القانون من الحرية التي كانت تتمتع بها المهنة في وضع المعايير والإرشادات المهنية، ويظهر ذلك بوضوح من خلال إقرار القانون الخاص بإنشاء مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة (Public Company Accounting Oversight Board) والذي منح صلاحيات واسعة في مراقبة أعمال مهنة التدقيق، هذا فضلاً عما أقره القانون من صلاحيات للجنة مراقبة عمليات البورصة (Securities Exchange Commission SEC) بشأن التأكد من استقلالية وحياد المدققين بهدف حماية المصلحة العامة (الأغا، ويرى للبطون). سبق أن ارتباط مفهوم جودة التدقيق الداخلي بالثقة في القوائم المالية الخالية من ممارسات إدارة الأرباح هو المؤشر الرئيس الذي يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية بشكل عام، والمستثمرون بشكل خاص عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

٣-٢ تحقيق جودة التدقيق الخارجي

لقد واجهت مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة ضغوطاً متزايدة، بسبب إبداء المدققين غير متحفظة على قوائم مالية تحتوي تحريفات، ومخالفات جوهرية، وهو فتح المجال أمام

وظهور الأصوات المطالبة بتطوير مهنة التدقيق، وتحسين جودة خدماتها، وتتبع أهمية تحقيق التدقيق من كونها تعمل على (الأهدل، ٢٠٠٨، ص ٦):

- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات الموجودة في مهنة التدقيق.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية.
- تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة المؤسسات.
- زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية المدققة.

٤-٢ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

إن الاهتمام بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي يعود إلى الدور الفعال التي تلعبه مهنة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويمكن تقسيم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق إلى عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، وعوامل أخرى مرتبطة بفريق التدقيق، وفيما يلي تفصيل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق

هناك مجموعة من المقاييس يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق، والتي لقيت القبول العام من طرف الدراسات السابقة وأهمها: حجم مكتب التدقيق، وسمعته، ومدى التزام المكتب بالمعايير المهنية، وخبرة مكتب التدقيق بصناعة العميل، والتطوير والتعليم المهني المستمر، وقيود الوقت، ومدة ارتباط مكتب التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق، وكفاءة تخصيص المدققين، وأخيراً نمط الهيكلية المطبق في مكتب التدقيق، وفيما يلي توضيحاً لذلك.

١. حجم مكتب التدقيق

أوضح "DeAngelo" وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق، حيث يزداد احتمال اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام أحد مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة، أو المتوسطة الحجم، بحكم أن مكاتب التدقيق الكبيرة تعمل على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة، لأن إخفاقها في أداء التدقيق سيكون له أثر سلبي على سمعتها في السوق، ويعرضها لمخاطر التفاضل مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة (Jong- Hag et al., ٢٠١١, p ٤٨).

تمتلك مكاتب التدقيق الكبيرة إمكانيات تقنية عالية لها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الصغيرة، مما ينعكس إيجاباً على جودة خدمات التدقيق المقدمة (علي، ٢٠٠٢، ص ٤٥٢).

٢. سمعة مكتب التدقيق

تنشأ سمعة مكتب التدقيق نتيجة تضافر العديد من العوامل مثل: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك، وآداب المهنة، والخبرة المهنية لأفراد المكتب، وارتباط المكتب بأحد المكاتب العالمية، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، والدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب، وقيمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب، وتغيير المكتب، والاستغناء عن خدماته، بالإضافة إلى وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق، وبالتالي مجموعة المميزات التي يتمتع بها مكتب التدقيق هي التي تؤدي إلى خلق وزيادة شهرة مكتب التدقيق بالرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب (الجدعاني، والعقري، ٢٠٠٩، ص ١٤٩).

٣. مدى التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية

إن معايير التدقيق المتعارف عليها تمثل مستويات الأداء التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على مدى جودة عملية التدقيق، كما أن التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية له تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق، حيث يؤدي هذا الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال، والموضوعية عند إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق، وعدالة القوائم المالية، يقومون ببذل العناية المهنية الكافية للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية (نور، وآخرون، ٢٠٠٧، ص ١٧).

٤. خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تعمل بها المؤسسة محل التدقيق

وتعني تخصص المدقق أو مكتب التدقيق في تدقيق قطاع معين من النشاط الاقتصادي مثل: التخصص في تدقيق البنوك، أو المؤسسات الصناعية، أو التجارية، وحتى يكون مكتب التدقيق متخصص يجب عليه تدقيق مالا يقل عن (١٠%) من مجموع المؤسسات المنتمية لصناعة معينة، أو أن تمثل أتعابه في قطاع معين (١٠%) من جملة أتعاب التدقيق على مستوى مؤسسات ذلك القطاع، والتخصص القطاعي لمكتب التدقيق يحقق العديد من المنافع هي (الجدعاني، والعفري، ٢٠٠٩، ص ١٥١):

- تخفيض تكاليف التدقيق وتحقيق وفورات في التكاليف.
- تخفيض الوقت اللازم لفهم المدقق لطبيعة نشاط العميل مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق.
- زيادة الحصة السوقية لمكتب التدقيق نظراً لرغبة العملاء في الحصول على خدمات مكتب متخصص.

٥. التطوير والتعليم المهني المستمر

تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني التي تساعد على تمتع المدقق بالكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية التدقيق بجودة عالية، إذ أنه ومع التطور الحاصل في مجال التدقيق وتعقد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث اتجاه دور المدقق، أصبح من الضروري على مكاتب التدقيق العمل على تطوير أداء الأفراد المنتمين للمكتب من خلال اطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق، ومثال ذلك معرفة المدقق لمصادر الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ومصادر خطر التدقيق (نورن، وآخرون، ٢٠٠٧، ص ٢٧).
٦. قيود الوقت

تعتبر قيود الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد أمر طبيعي نظراً لطبيعة المنافسة التي تواجهها مكاتب التدقيق في السوق المهنية، إلا أنه وفي الكثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمكتب التدقيق إلى إنهاء عملية التدقيق قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق (الجدعاني، والعفري، ٢٠٠٩، ص ١٥٣).

٧. توزيع المسؤوليات داخل مكتب التدقيق

ترتبط كفاءة تخصيص المدققين على مهام التدقيق بتوزيع المسؤوليات داخل مكتب التدقيق، تبعاً لتخصص المدقق، وحجم الأعمال المناطة به، حيث تعد كفاءة تخصيص المدققين على المهام شرطاً ضرورياً لتحقيق جودة عملية التدقيق، فضلاً عن اعتبارها تطبيقاً مباشراً للمعيار الأول من معايير الفحص الميداني، وتنقسم عملية التدقيق إلى عدة مهام، ولكي يتم أداء عملية التدقيق بأفضل صورة لا بد من تخصيص مهام التدقيق على الأفراد العاملين بمكتب التدقيق بصورة تحقق التوافق بين طبيعة التأهيل العلمي، والعمل المطلوب للمهمة، ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق (الزايغ، ٢٠٠٦،

ص ٤٤).

٨. نمط الهيكل المطبقة في مكتب التدقيق

يقصد بمدخل التدقيق المهيكل مدخل التدقيق المنتظم، والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات، والقرارات، وخطوات التوثيق، والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات التدقيق المصممة لمساعدة المدقق على إكمال عملية التدقيق، وهناك منافع عديدة تنشأ من استخدام مكتب التدقيق لمدخل التدقيق المهيكل مثل: تخفيض تكلفة عملية التدقيق، وتحسين الأداء المهني، ورفع معدلات الأداء، وتخفيض الانحرافات في قرارات المدققين (الأهل؟ العوامل المؤثرة). على جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق:

يمكن حصر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، والمرتبطة بفريق التدقيق في: استقلال المدقق، وخبرة المدقق أو فريق التدقيق، والإشراف ومتابعة أعمال المدققين، والاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، وفيما يلي توضيحاً لذلك.

١. استقلال المدقق

يعتبر استقلال المدقق حجر الزاوية لمهنة التدقيق، وأساس الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية للعميل، وفي هذا الإطار يؤكد "Feaenley" أن ضعف استقلال المدقق يعتبر أحد العوامل المؤدية لفشل عملية التدقيق، حيث يمكن للمدقق اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل، ولكنه يفشل في التقرير عنها نظراً لافتقاره للنزاهة، وعدم استقلاله (الأهل، ٢٠٠٨، ص ٢٧).

٢. خبرة المدقق أو فريق التدقيق

أن خبرة المدقق تعتبر من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، نتيجة ازدياد حالات فشل التدقيق في اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعملاء، وإسناد

عملية التدقيق إلى أفراد حديثي العهد بمهنة التدقيق، وعديمي الخبرة (نور، وآخرون، ٢٠٠٧، ٣١).

يرى الباحث أن هناك فروقات بين المدقق الخبير والمدقق المبتدئ تتمثل في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، فالمستويات الإدارية العليا في مكتب التدقيق أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل مقارنة بالمستويات الأدنى.

٣. الإشراف ومتابعة أعمال المدققين بمكتب التدقيق

يعرف الإشراف بأنه عملية توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أهداف التدقيق مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأهداف، وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين، للتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، مراجعة العمل المؤدى من طرف المساعدين، بالإضافة إلى معالجة اختلافات الآراء الموجودة بين أفراد فريق التدقيق، حيث ينظر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى الإشراف على عمل المساعدين كأحد عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق (الأهدل، ٢٠٠٧، ص ٣١).

٤. الاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة محل التدقيق

إن الاتصال الجيد بين مكتب التدقيق والعميل محل التدقيق، يعتبر من العوامل المهمة والمساعدة على تحقيق جودة التدقيق، ذلك لأن المدقق يعتمد على موظفي العميل محل التدقيق للحصول على المعلومات المهمة التي تساعده على فهم طبيعة نشاط العميل، بالإضافة إلى حصوله على أدلة يصعب الحصول عليها من فحص الدفاتر والمستندات الموجودة بحوزته (الحلو، ٢٠١٢، ص ٧٩).

٥-٢ محددات التدقيق

أورد المطارنة (٢٠٠٩، ص ١٤) النقاط التي استنتجها من تعريف التدقيق، لتشكل هذه النقاط محددات تواجه عمل المدقق الخارجي، حيث تتضح علاقة هذه المحددات بأبعاد التدقيق الخارجي، وعلى النحو الآتي:

١. بما أن التدقيق عملية منظمة، فإن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب ويكون مكملًا له، لذلك لا يمتلك المدقق المعلومات الكافية عما تحتويه هذه السجلات، وما هي الطريقة التي تم إعداد السجلات بها وهذا يتطلب دوره من المدقق الخارجي مراعاة التخطيط المسبق لعمله.

٢. يرى الباحث أن المدقق يمتلك مهارة أكبر من المحاسب نظراً لما يتمتع به من تدريب مكثف وكفاءة عالية، وشهادات متخصصة ذات مستوى عالمي، وهذا ما يعكس بعد كفاءة المدقق.

٣. أهمية حصول المدقق على الأدلة، والقرائن لتقييمها بطريقة موضوعية، فما تحويه الدفاتر والسجلات من معلومات قد لا تكون كافية، لذلك يلجأ المدقق أحياناً إلى البحث عن معلومات إضافية من الأشخاص والذين ربما يكونون أطرافاً في عملية التزوير والتلاعب، مما يعني أن القوائم التي تم تدقيقها ربما لا تعكس الصورة الحقيقية لوضع المنشأة بالمعنى الباطني، من واجب المدقق إن وجد نقص في المعلومات أن يشير إلى ذلك في تقريره وأن لا يكون تقريره نظيفاً، وهذا ما يعكس بعد تأهيل المدقق ومهارته.

٤. مدى الالتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم، وإبداء الرأي من قبل المدقق، حيث أن عملية التدقيق تقوم على أسلوب العينة، وليس على التدقيق الشامل، حيث يعتمد المدقق في عمله على اختيار عينة عشوائية من القوائم ولا يقوم بتدقيق جميع القوائم بشكل كامل.

يستنتج الباحث مما سبق، أنه من الممكن أن يعتمد المدقق الخارجي في بعض الحالات إلى التوسع في عينة التدقيق إذا كانت هناك شكوك حول المنشأة محل التدقيق، وهذا ما يعكس بعد التزام المدقق بالمعايير الدولية.

٤. تنتهي عملية التدقيق بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية في نهاية عملية

التدقيق، لذا يتحتم على المدقق إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية مستنداً على الأدلة والقرائن التي يجمعها، والتي من المفترض أن تلائم المعلومات المخمّنة، والتي تكون غير مؤيدة بأدلة مرتبطة بالعنصر محل الفحص، مما يعني أن القوائم المالية المدققة لن تعكس الصورة الصحيحة للمركز المالي للمنشأة.

وهنا يرى الباحث أن المدقق إن كان مهنيّاً بمهنته، ويراعي معايير المهنة، ومستقل

بإبداء الرأي فإن القوائم المالية المدققة عليها من قبله سوف تعكس الصورة الصحيحة للمركز

المالي، وهذا ما يعكس بعد استقلالية المدقق.

٦-٢ التزام مدقق الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق

هناك تأثير لمدى التزام المدقق بالمعايير التي تحكم عملية التدقيق في قدرته على تقديم رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، وهذه المعايير تم إصدارها من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين عام (١٩٥٤) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، وتم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو الآتي (المطارنة،

١.٩ المتعايير العامة: General Standards:

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أكثر ممن لديهم الخبرة الكافية، والتدريب المهني
- للوفاء بالاستقلال الذهني للمدقق أثناء عملية التدقيق.
- بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق للقيام بعملية الفحص وإعداد التقارير.

٢. معايير العمل الميداني Standards of Field Work:

- تقسيم العمل، وتخطيطه بشكل يسمح للمدقق بالإشراف على مساعديه بالشكل المناسب.
- أن يقوم المدقق بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية تمكنه من الاعتماد عليه عند القيام بالاختبارات.
- الحصول على أدلة، وقرائن الإثبات الكافية والمقتنعة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات.

٣. معايير إعداد التقارير Standards of Reporting:

- ضرورة أن يوضح التقرير في حال تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أهمية أن يوضح التقرير مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها.

- أهمية أن يبين التقرير مدى كفاية معلومات الإفصاح عن المركز المالي ونتائج الأعمال، ويعتبر الإفصاح كافياً في حال لم يذكر عكس ذلك.

- ضرورة أن يتضمن تقرير المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، وفي حال لم يذكر المدقق رأيه عليه ذكر الأسباب.

٧-٢ إدارة الأرباح

احتل موضوع إدارة الأرباح أهمية استثنائية في الدراسات المالية، وأدبياتها في السنوات الأخيرة بعد أن تم تحقيق تطورات منهجية كثيرة في مضامينه المالية، والمحاسبية، والأهم من كل هذا تطور البيئات المالية الدولية، والإقليمية، والمحلية مما قاد إلى المزيد من الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح بوصفها جزئية أساسية من الإدارة المالية.

وأشارت الدراسات إلى انتشار إدارة الأرباح، وتغلغلها في الإدارات المالية للشركات في معظم دول العالم بما فيه المتقدم، والنامي، والدول المتحولة نحو السوق. فقد توصلت دراسة إلى أن (١٢%) من الشركات الصغيرة تُعدّ مسبقاً لإدارة عوائدها والتلاعب بها لتحقيق زيادة في أهدافها، وأن (٣٠ - ٤٤%) من الشركات تدير عوائدها لخلق عوائد إيجابية Positive Earnings، بعبارة أخرى إن أعداداً كبيرة من الشركات تستخدم إدارة الأرباح للمحافظة على نمو عوائدها أو لإبطال تجاوز حدود يجب أن لا تتجاوزها، ولقد أشارت مقالة The Economist الافتتاحية أن الأرباح التشغيلية لأسهم ستاندرد آند بور قد ضخمت بما لا يقل عن (١٠%) سنوياً في العقدين الأخيرين (Economist, ٢٠٠١, p ٧٢).

أصبحت إدارة الأرباح الممارسة المناسبة لإدارة الأعمال، ولتحقيق هدف الإدارة المالية قيمة الأسهم، مما يعني أن إدارة الأرباح ستتحقق من خلال ممارسات إدارية لبلوغ الأرباح

بها أولاً من خلال تبني الخيارات المحاسبية من بين المعايير المحاسبية الدولية، وثانياً القرارات التشغيلية التي يطلق عليها إدارة الأرباح الاقتصادية Economic Earnings Management. ومن هنا بدأت الهيئات المهنية الخاصة بالمعايير المحاسبية تصدر المزيد من المعايير المحاسبية لضبط العملية المحاسبية، فيما وقفت الإدارة التشغيلية باتجاه زيادة الكلف التشغيلية، وباتت إدارة الأرباح منحصرة باتجاهين: الأول محاسبياً، والثاني تشغيلياً، والاثنان يقودان إلى نفس النتائج (Ziv, ١٩٩٨, p ٣٥)، وقد غلب التركيز على الاتجاه الأول في إدارة الأرباح، وهو إلى الاتجاه المحاسبي نفسه بوصفه الأقرب للإدارة المالية والأسهل في الوصول إلى النتائج. وقد عرف (Merchant & Rokness, ٢٠٠٢, p ٨١) إدارة الأرباح بأنها: أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار على الأمد البعيد.

وبين (Scott & Pitman, ٢٠٠١, p ١٢١) أنه عند لجوء الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها بذلك تستند إلى المبررات الآتية:

١. مخالفة القواعد القانونية سواء كانت عامة، أو خاصة بالنشاط التجاري.

٢. مخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣. تخالف تجاوز نطاق سلطاتها.

وقد يكون أحياناً من مصلحة الإدارة زيادة رقم الأرباح، بينما تستدعي في أحيان أخرى تخفيض الأرباح، أي أنها تجري عملية تفاضلية للأهداف التي تسعى إليها عند اختيارها لسياسة محاسبية معينة. إذ اختبرت دراسات عديدة حوافز سلوك الإدارة التي تؤثر عليها عند إعداد

المالية، ووجد من نتائج تلك الدراسات السابقة أن هناك دافعين أساسيين للإدارة يتفرع عن كل مجموعة من الدوافع الفرعية (البارودي، ٢٠٠٢، ص ٨٥).

أن للإدارة حافزاً دائماً قوياً للتأثير على الأرقام المحاسبية بما يحقق مصالحها الذاتية عندئذ يكون الدافع انتهازياً إلى حد ما، ومن أهم الدوافع الذاتية للإدارة، هي (مرعي، ٢٠٠٢، ص ٧٥١):

١. التأثير سلباً على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها.

٢. المحافظة على سمعة (شهرة) مديري المؤسسة، وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية، فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح سوف يتوفر لدى الإدارة دافع التلاعب في رقم الأرباح لكي يتفق مع المقياس المستخدم.

٣. الحوافز الكبيرة للإدارة، فالإدارة يكون لها دوافع التأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطه الحوافز المتبعة في المنظمة، وخاصةً إذا ارتبطت حوافز الإدارة بالمعلومات المحاسبية.
٤. تحول المنظمات المغلقة إلى منظمات مساهمة ذات اكتتاب عام.

٥. لجوء الإدارة الجديدة إلى التخلص من كل الأمور المحاسبية الرديئة، وذلك بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغيير، وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات التالية، وأنها أحدثت تحسناً في أداء المنظمة.

٨-٢ طرق قياس إدارة الأرباح

نتيجة لاكتشاف العلاقة بين إدارة الاستحقاق، وممارسات إدارة الأرباح، أصبح الاهتمام متجهاً إلى قائمة التدفقات النقدية بهدف كشف ممارسات إدارة الأرباح، حيث تم الاعتماد في ذلك

على مفهوم المستحقات، حيث تعبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في الدخل ولم ينتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، وتنشأ المستحقات عندما يكون هناك تباين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها خلال فترة معينة، حيث تتكون المستحقات الكلية من نوعين من المستحقات، المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية، حيث يرى (Ronen & Yaari, ٢٠٠٨) أن:

$$\text{المستحقات الكلية} = \text{المستحقات الاختيارية} + \text{المستحقات غير الاختيارية}$$

ويمكن التعبير عن هذه المعادلة على النحو الآتي:

$$TAC_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t}$$

حيث أن:

$TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) في السنة (t).

$NDA_{i,t}$: المستحقات غير الاختيارية للشركة (i) في السنة (t).

$DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للشركة (i) في السنة (t).

ويتم تحديد المستحقات الكلية بطريقتين:

الطريقة الأولى: منهج قائمة التدفقات النقدية: وتمثل المستحقات الكلية وفقاً لهذا المنهج الفرق

بين النتيجة الصافية، والتدفقات النقدية التشغيلية للشركة، وفقاً للمعادلة الآتية:

$$TA_{i,t} = NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

حيث أن:

$TA_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة (i) في السنة (t).

$NI_{i,t}$: النتيجة الصافية للشركة (i) في السنة (t).

CFO_{i,t}: التدفقات النقدية التشغيلية للشركة (i) في السنة (t).

الطريقة الثانية: منهج الميزانية العمومية: ويتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج وفقاً

للمعادلة التالية:

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}$$

حيث أن:

TA_{i,t}: المستحقات الكلية للشركة (i) في السنة (t).

ΔCA_{i,t}: التغير في الأصول المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

Δ Cash_{i,t}: التغير في القيم الجاهزة للشركة (i) في السنة (t).

Δ CL_{i,t}: التغير في الالتزامات المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

ΔDCL_{i,t}: التغير في الديون طويلة الأجل المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للشركة (i) في

السنة (t)، أو بعبارة أخرى الديون طويلة الأجل التي تصبح واجبة الاستحقاق في

الأجل القصير (السلف المصرفية).

DEP_{i,t}: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للشركة (i) في السنة (t).

المستحقات الاختيارية: هي المستحقات التي تنشأ من المعاملات أو المعالجات المحاسبية

التي يتم اختيارها لغرض المحاسبة الإبداعية، وإدارة الأرباح، وتنشأ نتيجة اختيار الإدارة بين

المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة، والمتاحة أمامها بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح على

حقيقتها، مثل زيادة أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل كحساب

العملاء، والديون المشكوك في تحصيلها، وحسابات المخزون، وحساب الذمم الدائنة، والإيرادات

المؤجلة، والالتزامات مستحقة الدفع، والمصاريف المدفوعة مسبقاً وغير ذلك. أما المستحقات الاختيارية فهي التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها لشركة في الفترة الحالية، وتعتبر طبيعية بالنسبة للشركة بحيث تعكس مستوى أداء الشركة وإستراتيجيتها، واتفاقيات العمل، والأحداث المستوى الكلي، بالإضافة للعوامل الاقتصادية الأخرى. ويعد التلاعب من خلال المستحقات وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للإدارة، فمن خلالها يمكن أن تحصل على عدة مزايا حيث يكون من التلاعب في المستحقات بدلاً من تغيير الطرق والمعالجات المحاسبية بحيث لا يمكن كشف ذلك بسهولة من قبل مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات مقارنة بتغيير الأساليب التي يمكن اكتشافها. وبما أن إدارة الاستحقاق يمكن أن تمارس باستمرار يصبح بإمكان الإدارة تحصل على المستوى المطلوب كل سنة (القنّامي، والخيال، ٢٠١٠، ص ٢٤٩).

لذا أصبحت المستحقات الاختيارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات، حيث أن المستحقات الاختيارية تساوي الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية، وذلك وفقاً للمعادلة الآتية:

$$DAC_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t}$$

٩-٢ دور المدقق في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
يرى (جمعة، ٢٠٠٩، ص ٨٧)، نقلاً عن "Boynton & Kell" بان المجتمع المالي من المدققين اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية، سواء المتعمدة، أو غير المتعمدة، من إصدار البيانات المضللة، لذا فقد قامت المنظمات المهنية وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار مجموعة من النشرات المهنية التي تخص مسؤولية المدقق في الأخطاء، والغش، فمثلاً؛ أكدت نشرة إجراءات التدقيق رقم (٣٠) "مسؤوليات ومهام المدقق عند فحص القوائم المالية" والصادرة سنة (١٩٦٠) أنه يجب على المدقق أن يكون حذراً ومدركاً

لإمكانية وجود أخطاء وغش بالقوائم المالية للعميل، لكنها لم تحمله صراحة مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش، أما نشرة معايير التدقيق رقم (١٦) "مسؤولية المدقق المستقل في كشف والمخالفات" الصادرة سنة (١٩٧٧) فقد أشارت إلى أنه يجب على المدقق تخطيط عملية التدقيق للبحث عن الأخطاء، والمخالفات الهامة، وحصرت مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات العينة التي يقوم بتدقيقها.

وفي عام (١٩٨٨) فقد تم إصدار نشرة معايير التدقيق رقم (٥٣) "مسؤولية المدقق في الكشف، والتقرير عن الأخطاء والمخالفات" التي تختلف عن النشرات السابقة في كونها تلزم المدقق بتخطيط عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء، والمخالفات المهمة مع ضرورة ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك، وهو ما ترتب عليها اتساع نطاق مسؤولية المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل، أما فيما بعد فقد تم إصدار نشرة معايير التدقيق رقم (٨٢) و(٩٩) "اعتبار الغش عند تدقيق القوائم المالية" التي وفرت للمدققين إرشادات تساعدهم على الوفاء بمسؤوليتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها (دحدوح، ٢٠٠٦، ص ١٨٣).

ويمكن حصر التغيرات المرتبطة بدور ومسؤوليات المدقق في اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية طبقاً لنشرة معايير التدقيق رقم (٩٩) فيما يلي (لطفي، ٢٠٠٨، ص ٥٥٨) - الغش الذهني لفريق التدقيق: حيث يتعين على فريق التدقيق قبل البدء في عملية التدقيق القيام بجلسات عصف ذهني عن احتمال حدوث تلاعبات محاسبية أو غش داخل - للمؤسسة بالطريقة التي يمكن بها ارتكاب التلاعب، وكيفية الكشف عنه: حيث حملت نشرة معايير التدقيق رقم (٩٩) المدقق مسؤولية دراسة مخاطر، وقوع التلاعب المحاسبي.

- افتراض وجود تلاعب عند الاعتراف بالإيرادات: يجب على مدقق الحسابات أن يفترض أن التلاعب قد يحدث عند الاعتراف بالإيراد، وعند تحديد قيمة أصول معينة قابلة
- للتلاعب يجب مراعاة الحوافز، والتبريرات الخاصة بالتلاعب: دراسة كافة الدوافع التي تحفز الإدارة للتلاعب بالأرقام المحاسبية خاصة بمكافآت الإدارة، والوفاء بمستويات أرباح
- مبيعاتها قابلة تعرض المستندات للتلاعب: حيث يوجد اعتراف واضح بأن الإدارة سوف تعمل بجد لتغطية الممارسات الاحتياالية، وذلك بالتلاعب في المستندات أو إخفائها.
- فحص قيود اليومية المتسمة بالأهمية: الكثير من حالات التلاعب يتم تغطيتها من خلال قيود اليومية غير الموثقة، أو غير المؤيدة بمستندات، أو المرتبطة بالتقديرات
- للمؤهليلة. التقرير: يتحمل المدقق مسؤولية التقرير عن حالات التلاعب لإدارة المؤسسة، ولجنة التدقيق حتى وإن لم تكن ذات تأثير جوهري على القوائم المالية.
- استخدام التكنولوجيا لخلق طرق جديدة للتلاعب: إن التطور الذي تعرفه المؤسسات خاصة على مستوى الأدوات المالية يوفر للإدارة فرص جديدة لارتكاب التلاعب،
- ونوعيتها كانية التنبؤ بإجراءات التدقيق: يجب على فريق التدقيق العمل على تخفيض إمكانية تنبؤ الإدارة بإجراءات التدقيق من خلال تغيير اختبارات التدقيق كل فترة زمنية
- أعلى مستوى معايير التدقيق الدولية، فقد أشارت الفقرة (١٠) من معيار التدقيق رقم (٢٤٠) إلى أن جهود الإدارة نحو تبني ممارسات إدارة الأرباح سوف ينجم عنها تقارير احتيالية تخدم مستخدميها، وتؤثر على فهمهم لحقيقة أداء، وربحية المؤسسة، كما أن هذه

يمكن أن تبدأ بإجراءات صغيرة أو تعديلات غير مناسبة للافتراضات والأحكام من قبل الإدارة أن تصبح تقارير مالية احتيالية نتيجة زيادة الضغوط والدوافع (الاتحاد الدولي للمحاسبين، في هذا الإطار تؤكد الفقرة (٦٨) من نفس المعيار على ضرورة قيام المدقق بتقييم اختيار الإدارة، وتطبيقها للسياسات المحاسبية خاصة تلك السياسات المتعلقة بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، بالإضافة إلى اختبار ما إذا كان الهدف من اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ناجمة عن انتهازية الإدارة ورغبتها في التلاعب بالأرباح المحاسبية، وبالتالي فإن معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) قد حمل المدقق مسؤولية أكبر قصد اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف الإدارة، وذلك عن طريق التأكد من مدى سلامة اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وثباتها في تطبيقها من فترة لأخرى بعيداً عن الانتهازية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٣).

من جهة أخرى، تشير الفقرات (٩٥)، (٩٧)، (١٠١) من نفس المعيار إلى أنه يجب على المدقق إطلاع الجهة المكلفة برقابة المؤسسة بجميع الأمور المتعلقة بالممارسات الاحتياطية التي تم كشفها عند تنفيذ مهمة التدقيق وذلك في أسرع وقت ممكن، خاصة ممارسات الإدارة التي قد تدل على وجود تقارير مالية احتيالية مثل اختيار الإدارة لسياسات محاسبية معينة بغرض تضخيم أو تخفيض الأرباح المحاسبية، وإذا كان هناك شك في نزاهة المكلفين بالرقابة فإنه يجب على المدقق طلب الاستشارة القانونية لمساعدته في تحديد الإجراء المناسب (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٣).

٢- ١٠ نماذج إدارة الأرباح

تباينت النماذج الخاصة بإدارة الأرباح بين الباحثين، كون النماذج اعتمدت أساساً على قياس المستحقات النمطية ضمن مجموع المستحقات كمدخل لقياس إدارة الأرباح، وفيما يأتي توضيحاً لهذه النماذج:

١- نموذج هيلي (Healy Model)

لقد وضع (Healy) أنموذجه في بحثه الذي قدمه عام (١٩٨٥) لقياس إدارة الأرباح خلال مقارنة معدل مجموع المستحقات ونسبتها إلى مجموع الموجودات. واعتمدت دراسة على التنبؤ بالعائدات النظامية في أية فترة زمنية معينة، وفقاً للمعادلة التالية:

$$NDA = \frac{\sum TA}{T_{t-1}}$$

حيث أن:

NDA_t = المستحقات غير النمطية.

T = الزمن.

$$= \frac{\sum TA}{T_{t-1}} = \text{مجموع المستحقات منسوبة إلى مجموع الموجودات للسنة السابقة.}$$

٢- أنموذج دي أنجلو (De Angelo Model)

قدم (De Angelo) أنموذجه في عام (١٩٨٦)، معتمداً على افتراض أن المستحقات النمطية تساوي مجموع المستحقات في آخر المدة، والتي رمز لها (Tat-١)، ونسبها إلى الموجودات لسنة سابقة لها والتي يرمز لها (A_t-٢) لذا جاء الأنموذج: (De Angelo, ١٩٨٦, ٤٢٠-٤٠٠).

$$NDA = \frac{TA_{t-1}}{A_t - \gamma}$$

وقد وضع (De Angelo) أنموذجه بعد دراسة (Healy) وتقديره للمدة الزمنية.

٣- أنموذج جونز (Jones Model)

حاول (Jones) في عام (١٩٩١) السيطرة على آثار التغيرات في ظروف الشركة من

المستحقات غير النمطية وعرض أنموذجه بالشكل الآتي:

$$NDA_t = a_1 (1/A_{t-1}) + a_2 (\Delta Rev./ A_{t-1}) + a_3 (PPE^1/A_{t-1})$$

حيث أن:

NDA = المستحقات غير النمطية.

A_{t-1} = مجموع الموجودات للسنة السابقة.

ΔRev_t = التغير في الإيرادات في سنة.

PPE_t = الأبنية والمصانع والمعدات في سنة.

وأكد أنه للحصول على المعاملات a_1 , a_2 , a_3 لابد من اعتماد معادلة الميل للمدة المقدرة:

$$TA/A_{t-1} = a_1 (1/A_{t-1}) + a_2 (\Delta Rev/A_{t-1}) + a_3 (PPE^1/A_{t-1}) + e_1$$

إذ تقدر المعاملات (a_1 , a_2 , a_3) من خلال طريقة المربعات الصغرى (OLS) وأنه (e_1) تمثل

البواقي.

٤- أنموذج جونز المعدل (Modified Jones Model)

اعتمد الأنموذج على سابقه أنموذج (Jones) وباستخدام المعادلة الآتية:

$$NDA_t = a^1(1/At-1) + a^2(\Delta Rev^1 - \Delta Rect / At-1) + a^3(PPE/At-1)$$

=NDA_t = المستحقات غير النمطية لسنة.

$1/At-1$ = نسبة 1 إلى إجمالي الموجودات لسنة سابقة.

ΔRev^1 = التغير في إيرادات السنة.

$\Delta Rect$ = التغير في حسابات القبض في سنة.

PPE_t = الأبنية والمصانع والمعدات في سنة.

وقدرت (a^3, a^2, a^1) من أنموذج جونز الأصلي، والتعديل فقط تم في التغير في

الإيرادات التي عدلت نسبة للتغير في أوراق القبض في مدة الحدث.

استند التعديل إلى فكرة ربط إدارة الأرباح بالتلاعب من خلال تحقق الإيراد، والتغير في

الإيرادات من أجل الوصول إلى حقيقة التغير في الإيرادات تلك أو الخطأ.

إن فكرة التلاعب عند المديرين تكمن في تحقق الإيراد من خلال المبيعات النقدية، ومن ثم جاء

أنموذج جونز المعدل أكثر قوة في اكتشاف إدارة الأرباح مقارنة بالأنموذج الأصلي لجونز،

ويعتمد أساساً على احتساب المستحقات النمطية (Zhang, 2002, p 12).

٥- الأنموذج الصناعي (The Industrial Model)

افتراض الأنموذج الصناعي أن محددات المستحقات غير النمطية تُعدّ شائعة عبر الشركات

في الصناعة نفسها، وهي ذات دالة خطية، أي أن المستحقات غير النمطية ترتبط بعلاقة خطية

مع وسيط الصناعة (Median Industry) لمجموع المستحقات مع محددات أخرى، وفق

المعادلة الآتية:

$$NDA_t = B^1 + B^2 \text{median}(TA^2 / A_{t-1})$$

=NDA_t = المستحقات غير النمطية.

=Tat = إجمالي المستحقات في سنة.

=At-1 = إجمالي الموجودات لسنة سابقة.

=B¹, B² = معلمات خاصة بالأنموذج.

يعتمد قياس NDA (المستحقات غير النمطية) على ما ورد في أنموذج جونز، وقد

نسبت إلى مجموع المستحقات (Zhang, ٢٠٠٢, p ١٣).

٦- النماذج المقطعية (Cross Sectional Models)

غالباً ما تعتمد النماذج المقطعية في قياس إدارة الأرباح على أنموذج جونز وجونز

المعدل، وهما لا يختلفان عن النماذج الأصلية التي ناقشناها باستثناء معلمات النماذج التي لا

يتم تقديرها عبر سلسلة زمنية بل عبر بيانات الشركات في سنة معينة، من هنا فإن المعلمات

(a³, a², a¹) التي ترد في الأنموذجين جونز، وجونز المعدل هما مرتبطان بصناعة معينة

لسنة معينة، لذا لا بد من سلاسل زمنية لشركات معينة.

ويؤكد (Zhang) أن المستحقات النمطية تحتسب باستخدام التحليل المقطعي لأنموذج

جونز، وجونز المعدل.

٧- أنموذج جونز المعدل ذو المنظور الأمامي (The Forward- Looking Modified

Jones Model)

يستند (Zhang) في عرضه لهذا النموذج على ما طرحه (Dechow, et al., ٢٠٠٢)

وسماه المنظور الأمامي للمستحقات غير النمطية، وتظهر معادلته بالشكل الآتي:

$$NDA_t = Y^1 [(\Delta Rev_t - (1-k) \Delta Rect)] / A_{t-1} + Y^2 PPE_t / A_{t-1} / A_{t-2} + Y^3 GR_Sale_{t-1}$$

حيث أن:

K = ميل معامل الارتباط من خلال انحدار التغيير في أوراق القبض مع التغيير في الإيرادات

والاثنان منسوبان إلى مجموع الموجودات للسنة السابقة.

Gr_Sale_{t+1} = التغيير في المبيعات بين سنة (Y_t) وسنة (Y_{t+1}) منسوباً إلى مبيعات سنة

GR = معدل النمو.

يتضمن النموذج ثلاثة تعديلات لأنموذج جونز المعدل هي:

١. تعديل زيادة المبيعات الآجلة وفقاً للمتوقع، يعني أن كل المستحقات تمثل ائتمانات

مبيعات، أكد تعامل النموذج مع ذلك حسب الرمز (K) في انحدار المبيعات الصغرى

لتغيرات حسابات القبض قياساً بالإيرادات، وقد تحقق ذلك بين الصفر والواحد. ولهذا

فإن الجزء المتوقع لتغيرات حسابات القبض الناتج عن تغيرات المبيعات لا بد من التعامل

معه على أنه مستحقات طبيعية، وهكذا فإن تغير المبيعات سيقبل (١٠٠%) عن زيادة

٢. التعديلات التلقائية خاصة بمجموع المستحقات للسنة السابقة، والتي تستند إلى افتراض أنها

ذات ارتباط ذاتي، من هنا فمن المحتمل أن الشركات ذات المستحقات المرتفعة

(المنخفضة) في السنة السابقة $(t-1)$ تكون ذات مستحقات مرتفعة (منخفضة) عن سنة

٣. للتعديل الأخير خاص بنمو المبيعات المستقبلية، فغالباً ما تزيد الشركات مخزونها توقعاً

لمبيعات مستقبلية مرتفعة، ومستحقات مرتبطة بزيادة المخزون تؤخذ في الاعتبار عند

إدارة الأرباح، ولكن رد فعل الإدارة يتمثل في التنبؤ بالمبيعات ونموها في المستقبل

(Zhang, ٢٠٠٢, p ١٤).

الفصل الثالث منهجية الدراسة

١-٣ المقدمة.

٢-٣ منهج الدراسة.

٣-٣ مصادر جمع البيانات.

٤-٣ التعريف بأداة الدراسة.

٥-٣ مجتمع وعينة الدراسة.

٦-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

٧-٣ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة.

٨-٣ خصائص عينة الدراسة.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

١-٣ المقدمة

تناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، وأساليب جمع البيانات، والتعريف بأداة الدراسة، وصدقها، وثباتها، كما يتضمن مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وخصائص عينة الدراسة.

٢-٣ منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي بهدف جمع البيانات وتحليلها، واختبار الفرضيات. يعرف هذا المنهج بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث، وظواهر، وممارسات موجودة، ومتاحة للدراسة، وقياسها كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصنفها ويحللها (المدلل، ٢٠٠٧) وهذا ينطبق على طبيعة الدراسة الحالية، ويتناسب معها.

٣-٣ مصادر جمع البيانات

اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال جمع البيانات المتعلقة بظاهرة أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، ويتطرق هذا المنهج إلى أسلوبين لجمع البيانات، وهما:

١. المصادر الثانوية: وذلك من خلال قيام الباحث بمراجعة الكتب، والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة، والدراسات المنشورة، ورسائل الماجستير المتعلقة بنفس الموضوع، وذلك من أجل توضيح المفاهيم المتعلقة بالدراسة، وبيان متغيرات الدراسة، وأسبابها، وتأثيرها، ومن أجل وضع الفرضيات الخاصة بالدراسة، وإثراء عملية المناقشة.

٢. المصادر الأولية: حيث تصنّف الدّراسة على أنّها دراسة ميدانيّة لجمع البيانات الأوليّة، وتعتمد المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على وجهه نظر المدققين الخارجيين حول أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، ولاختبار الفرضيات تمّ استخدام أسلوب الاستبانة، حيث تمّ إعداد فقراتها بالاعتماد على الإطار النظري ذو العلاقة، والدراسات السابقة.

٣-٤ التعريف أداة الدّراسة

تكونت أداة الدّراسة من استبانة موضحة بالملحق رقم (١) تم تصميمها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، وتكونت الاستبانة من قسمين تمثلت فيما يأتي:
القسم الأوّل: هدف إلى جمع البيانات الديموغرافية عن أفراد عينة الدراسة، واشتملت على العمر، المؤهل التعليمي، والتخصص العلمي، والخبرة العملية في التدقيق الخارجي، والمسمى الوظيفي، والشهادات المهنية.

القسم الثّاني: تكّون من مجالين، خُصصت أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، وتكونت من (١ ٤) فقرة، وفيما يأتي توزيع هذه المجالات:
المجال الأوّل: يتعلّق بقياس جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية المُدرّجة في سوق المال الكويتي، وتكون من أربع محاور، وفيما يأتي توزيع هذه المحاور.

المحور الأوّل: يتعلّق بقياس مستوى استقلالية المدقق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية المُدرّجة في سوق المال الكويتي، ويتضمن (٧) فقرات.

المحور الثاني: يتعلّق بقياس مستوى كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الشركات الصناعية الكويتية المُدرّجة في سوق المال الكويتي، ويتضمن (١١) فقرات.

المحور الثالث: يتعلّق بقياس مستوى تخصص المدقق الخارجي ومعرفة نشاط المنشأة في

الشركات الصناعية الكويتية المُدرّجة في سوق المال الكويتي، ويتضمن (٧) فقرات.

المحور الرابع: يتعلّق بقياس مستوى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية في الشركات

الصناعية الكويتية المُدرّجة في سوق المال الكويتي، ويتضمن (٦) فقرات.

المجال الثاني: يتعلّق بقياس مستوى الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الكويتية

المُدرّجة في سوق المال الكويتي، ويتضمن (١٠) فقرات.

واستخدم الباحث في أداة الدراسة مقياساً مكوناً من خمس درجات (١-٥) من الإجابات

حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فنوي مكون من خمس درجات

لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى

بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وتم إعطائها الأوزان النسبية الظاهرة في جدول رقم (١).

جدول رقم (١)

درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المُستخدم في أداة الدراسة

الوزن النسبي	درجة الموافقة	درجة المقياس
٠-٢٠%	١	غير موافق بشدة
٢١-٤٠%	٢	غير موافق
٤١-٦٠%	٣	محايد
٦١-٨٠%	٤	موافق
٨١-١٠٠%	٥	موافق بشدة

وفيما يتعلّق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة لتحديد درجة أهمية كل فقرة من

الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية للمتغيرات، فقد استخدم معيار إحصائي يقوم

تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاثة مستويات، وهي (مرتفعة، متوسطة، منخفضة) وبناءً على المعادلة الآتية:

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

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

مستوى أهمية منخفضة: من (1 - 2.33).

مستوى أهمية متوسط: من (2.34 - 3.66).

مستوى أهمية مرتفعة: من (3.67 - 5).

3-5 مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين الممارسين، والمسجلين في سجل مراقبي الحسابات في وزارة التجارة والصناعة الكويتية عام (2014)، والبالغ عددهم (85) مدقق، يعملون في (65) مكتب تدقيق مرخص من قبل وزارة التجارة والصناعة، ونظراً لصغر مجتمع الدراسة تم إتباع أسلوب المسح الشامل، وتوزيع الاستبانة على المدققين الخارجيين، أُسترد منها (73) استبانة، أي ما نسبته (85.8%) من عدد الاستبانات الموزعة على أفراد عينة الدراسة، وتعدّ هذه النسبة جيدة، أُستثنت منها أربع استبانات كانت غير صالحة للتحليل لعدم إكمال تعبئة البيانات، وبهذا يكون عدد الاستبانات التي أُجري عليها التحليل نظراً لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة (69) استبانة، ونسبة استجابة (81.1%) من عدد الاستبانات التي وُزعت على المدققين الخارجيين، مثلت (86.1%) من مكاتب التدقيق

3.6 المخططات البيانية الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

لتحليل بيانات أداة الاستبانة تمّ الاستفادة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS)، فقد استخدمت الدراسة عدة أساليب إحصائية، وفيما يأتي أهم الأساليب التي تم

استخدامها:

١- اختبار معامل بيرسون للارتباط: واستخدم هذا الاختبار للكشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرات الدراسة، وقد أُعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائية مهمة عند مستوى الدلالة $(\alpha \geq 0.05)$ (Nunnally, ١٩٧٨).

٢- اختبار الثبات: وأستخدم هذا الاختبار بهدف التحقق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة كأحد المؤشرات على ثباتها، باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا العامل هي (٦٠%) فأكثر (Sekaran, ٢٠٠٣)، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عالية كانت درجة الاتساق الداخلي عالية، ومقبولة، ومؤشراً على ثبات أداة الدراسة.

٣- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (Normal Distribution): واستخدم الباحث اختبار (One-Sample Kolmogorov – Smirnov Test) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

٤- مقاييس النزعة المركزية: تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة بكل من: الوسط الحسابي، والتوزيع التكراري، والنسب المئوية وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، ولتحديد أهمية الفقرات الواردة في أداة الدراسة، كما تم استخدام الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن المتوسطات الحسابية.

٥- اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression): استخدم هذا الاختبار بهدف تحديد تأثير كل متغير مستقل على حدا في المتغير التابع وهو الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية.

٧-٣ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة
١-٧-٣ صدق أداة الدراسة (Instrument Coefficient):

استخدم الباحث هذا الاختبار للتأكد من أن الأداة التي تم استخدامها في هذه الدراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه (Sekaran, ٢٠٠٣)، وعليه استخدمت الدراسة اختبارات صدق الأداة المستخدمة في العديد من الدراسات السابقة، ومنها:

- ١- اختبار الصدق الظاهري: ويهدف هذا الاختبار إلى التأكد من أن العبارات التي تحتويها أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة، ولتحقيق ذلك تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ذوي الاختصاص من أعضاء هيئة التدريس في عدد من الجامعات الأردنية، وجامعة الكويت في تخصص المحاسبة، بهدف التأكد من مدى صلاحيتها لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة، ويبين الملحق رقم (٢) أسماء محكي أداة الدراسة.
- ٢- صدق المحتوى: يُقصد بهذا الصدق مدى تعبير فقرات كل مجال من مجالات الدراسة عن المجال الذي تنتمي إليه، وقد إنصب الاهتمام على التأكد من أن كل مجال من مجالات الدراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخصه، وأن هذه الفقرات تقيس بالفعل هذا المجال (Sekaran, ٢٠٠٣)، وتم قياس صدق محتوى الاستبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة وبين المجال الذي تنتمي إليه باستخدام معامل بيرسون للارتباط Pearson (Coefficient of Correlation)، وقد أعمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائية مهمة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) (Nunnally, ١٩٧٨)، وتبين الجدول (٢) هذه العلاقات.

جدول رقم (٢)

معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات محاور جودة التدقيق

الالتزام	التخصص	الخارجي الكفاءة	الاستقلالية	المتغير الفقرات
----------	--------	-----------------	-------------	--------------------

٠.٧٣(**)	٠.٦٩(**)	٠.٥٠(**)	٠.٦٧(**)	١
٠.٦٦(**)	٠.٧١(**)	٠.٥٤(**)	٠.٦٤(**)	٢
٠.٧١(**)	٠.٧٥(**)	٠.٤٧(**)	٠.٦١(**)	٣
٠.٦٩(**)	٠.٧٠(**)	٠.٥٨(**)	٠.٤٥(**)	٤
٠.٥٠(**)	٠.٦٥(**)	٠.٦٨(**)	٠.٦٨(**)	٥
٠.٤٠(**)	٠.٦٩(**)	٠.٥٨(**)	٠.٦٢(**)	٦
	٠.٥١(**)	٠.٦٤(**)	٠.٥٦(**)	٧
		٠.٥٥(**)		٨
		٠.٥٨(**)		٩
		٠.٦٢(**)		١٠
		٠.٥٦(**)		١١

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.01$)

يبين الجدول السابق، نتائج معامل ارتباط بيرسون بين الفقرات ومحاور متغيرات جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.01$) بين فقرات المجال، مما يشير إلى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات.

كما يبين الجدول رقم (٣) نتائج معامل ارتباط بيرسون بين الفقرات ومجال الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الكويتية، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.01$) بين فقرات المجال، مما يشير إلى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات.

جدول رقم (٣)

معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجال الحد من إدارة الأرباح في شركات الصناعة الكويتية

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١	تقوم الشركة محل التدقيق بالالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وعدم إظهار الأصول بالقيمة الناتجة عن إعادة التقدير.	٠.٥٧(**)	٠.٠٠٠٠
٢	تستخدم المنشأة محل التدقيق أكثر من أساس في تقدير الأهمية النسبية.	٠.٧١(**)	٠.٠٠٠٠
٣	تقوم المنشأة محل التدقيق باستخدام تقديرات محاسبية سليمة.	٠.٦٠(**)	٠.٠٠٠٠
٤	تستخدم المنشأة محل التدقيق معدلات اهتلاك للأصول الثابتة متقاربة من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة.	٠.٨٠(**)	٠.٠٠٠٠
٥	لا تقوم المنشأة محل التدقيق بإعادة تصنيف الاستثمارات من استثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط الأسعار.	٠.٧٠(**)	٠.٠٠٠٠
٦	لا تقوم الشركة محل التدقيق بمعالجة المصروفات الجارية على أنها مصروفات رأسمالية.	٠.٧٢(**)	٠.٠٠٠٠
٧	تقوم الشركة محل التدقيق بإظهار مكاسب محققة من السنوات السابقة ضمن الأرباح المحتجزة، ولا تقوم بإضافتها إلى صافي الربح الجاري.	٠.٥٧(**)	٠.٠٠٠٠
٨	لا تمارس المنشأة محل التدقيق الاعتراف بالإيرادات المؤجلة.	٠.٧٧(**)	٠.٠٠٠٠
٩	لا تستخدم المنشأة محل التدقيق أسلوب التكامل الرأسي	٠.٦٥(**)	٠.٠٠٠٠
١	تعالج المنشأة محل التدقيق المشكلات المحاسبية الناجمة عن عملية الاستحواذ	٠.٦٢(**)	٠.٠٠٠٠

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.01$)

ولقياس صدق محتوى متغيرات مجالات الإستبانة تم قياس العلاقة بين كل متغير والدرجة الكلية

لفقرات الاستبيان باستخدام معامل بيرسون للارتباط Pearson Coefficient of

(Correlation)، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائية

مهمة عند مستوى ($\alpha \geq 0.05$) والجدول رقم (٤) يبين هذه العلاقة.

جدول رقم (٤)

معاملات ارتباط بيرسون الخاص بقياس صدق المحتوى لمتغيرات مجالات الدراسة

المتغير	العنوان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١	استقلالية المدقق الخارجي.	٠.٧٤(**)	٠.٠٠٠٠
٢	كفاءة المدقق وتأهيله.	٠.٨٥(**)	٠.٠٠٠٠

٠.٠٠٠٠	٠.٧٤ (**)	تخصص المدقق ومعرفته بنشاط المنشأة.	٣
٠.٠٠٠٠	٠.٧١ (**)	التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية.	٤
٠.٠٠٠٠	٠.٩٤ (**)	الحد من إدارة الأرباح في شركات الصناعة الكويتية	٥

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.01$)

يبين الجدول السابق مدى ارتباط كل متغير من متغيرات الاستبيان بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، والذي يبين أن محتوى كل متغير من متغيرات الاستبيان له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال اقل من (0.05) مما يشير إلى وجود صدق بنائي لمجالات الدراسة.

٣-٧-٢ ثبات أداة الدراسة (Reliability):

يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، ويقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة متشابهة (Sekaran, ٢٠٠٣)، وتم اختبار ثبات متغيرات أداة الدراسة باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (٦٠%) فأكثر (Malhotra, ٢٠٠٣)، والجدول رقم (٥) يبين ذلك.

الجدول رقم (٥)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمتغيرات مجالات الدراسة وللأداة ككل

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	معامل الاتساق الداخلي
الأول	استقلالية المدقق الخارجي.	٧	٠.٦٩٠
	كفاءة المدقق وتأهيله.	١١	٠.٧٩٩
	تخصص المدقق ومعرفته بنشاط المنشأة.	٧	٠.٧٩٨
	التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية.	٦	٠.٦٣٨
	جودة التدقيق الخارجي	٣١	٠.٨٩٨
الثاني	الحد من إدارة الأرباح في شركات الصناعة الكويتية	١٠	٠.٨٦٠
الأداة ككل		٤١	٠.٩٠٨

يبين الجدول السابق نتائج اختبار كرونباخ ألفا لكل متغير من متغيرات مجالات الدراسة، وباستعراض قيم كرونباخ ألفا المحسوبة نجد إنها كانت مرتفعة وتراوحت بين (٠.٦٣٨) - (٠.٨٦)، حيث كان أدناها في متغير التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية حيث بلغت (٠.٦٣٨)، بينما بلغت للأداة ككل (٠.٩٠٨)، وتعد جميع قيم كرونباخ ألفا المحسوبة لمتغيرات مجالات الدراسة عادية ومناسبة لإغراض هذه الدراسة، ويدل ذلك على ثبات عالٍ الاستبانة.

٣-٨ خصائص عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من (٦٩) فرداً من المدققين الخارجيين الممارسين والمسجلين في سجل مراقبي الحسابات في وزارة التجارة والصناعة الكويتية، ويبين الجداول رقم (٦) توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

الجدول رقم (٦)
توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة	النسبة المئوية المجمعة
العمر	من ٢٥ سنة إلى أقل من ٣٥ سنة	٢٠	٢٩.٠	٢٩.٠
	من ٣٠ سنة إلى أقل من ٣٥ سنة	١٩	٢٧.٥	٥٦.٥
	من ٣٥ سنة إلى أقل من ٤٥ سنة	١٢	١٧.٤	٧٣.٩
	من ٤٥ سنة فأكثر	١٨	٢٦.١	١٠٠.٠
المؤهل التعليمي	دبلوم	٠	٠.٠٠	٠.٠٠
	بكالوريوس	٥٩	٨٥.٥	٨٥.٥
	ماجستير	٧	١٠.١	٩٥.٧
	دكتوراة	٣	٤.٣	١٠٠.٠
التخصص العلمي	محاسبة	٦٣	٩١.٣	٩١.٣
	أحد فروع كليات التجارة والاقتصاد (غير المحاسبة)	٦	٨.٧	١٠٠.٠
الخبرة العملية في التدقيق الخارجي	أقل من ٣ سنوات	٨	١١.٦	١١.٦
	من ٣ سنوات إلى أقل من ٧ سنوات	١٤	٢٠.٣	٣١.٩
	من ٧ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٤	٣٤.٨	٦٦.٧
	١٠ سنوات فأكثر	٢٣	٣٣.٣	١٠٠.٠
المسمى الوظيفي	شريك أو صاحب مكتب	٧	١٠.١	١٠.١
	مدير مكتب	٢٤	٣٤.٨	٤٤.٩
	مدقق	٣٤	٤٩.٣	٩٤.٢
	أخرى	٤	٥.٨	١٠٠.٠
الشهادات المهنية	محاسب قانوني أمريكي (CPA)	٢٢	٣١.٩	٣١.٩
	محاسب قانوني عربي (ACPA)	٤	٥.٨	٣٧.٧
	محاسب قانوني بريطاني (ACCA)	٢	٢.٩	٤٠.٦
	محاسب قانوني كويتي (KCPA)	٢٥	٣٦.٢	٧٦.٨
	لا يوجد	١٦	٢٣.٢	١٠٠.٠
المجموع		٦٩	١٠٠	

يظهر من جدول رقم (٦) ما يأتي:

أولاً: العمر:

ويبين الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب العمر، وقد أشارت النتائج إلى أنّ الفئة العمرية التي تتراوح أعمارهم (من ٢٥ سنة - أقل من ٣٥ سنة) كانت الأكبر ومثلت (٢٩.٠%) من عينة الدراسة، بينما مثلت الفئة العمرية (من ٣٠ سنة - أقل من ٣٥ سنة) نسبة (٢٧.٥%) من أفراد العينة، وإنّ الفئة العمرية (من ٣٥ سنة - أقل من ٤٥ سنة) مثلت ما نسبته (١٧.٤%) من أفراد العينة، وإنّ عينة الدراسة التي أعمارهم (٤٥) سنة فأكثر مثلت (٢٧.١%) من عينة الدراسة. أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين أعمارهم تزيد عن (٢٥) سنة وهو متفق مع قانون مزاولة مهنة مراقبة الحسابات الكويتي حيث جاء في المادة رقم (٤) أن لا يقل عمر مراقب الحسابات عن (٢٥) سنة ميلادية، وهم في أعمار ناضجة تؤهلهم من تحديد أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية تطبيق، حيث تشير النتائج أنّ جميع أفراد عينة الدراسة التي تزيد أعمارهم عن (٢٥) سنة، ويمكن ربط هذه النتيجة مع عدد سنوات الخبرة في التدقيق الخارجي حيث أشارت إلى أنّ غالبية عينة الدراسة وبنسبة (٨٨.٤%) لديهم خبر تزيد عن (٣) سنوات، ويحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة مما يدلُّ على إمكانية الاعتماد على إجاباتهم .

ثانياً: المؤهل العلمي:

أشارت النتائج أنّ غالبية عينة الدراسة، وبنسبة (٨٥.٥%) هم من حملة الشهادة "بكالوريوس"، بينما نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كانت (١٠.١%) من عينة والفئة الأقل وبنسبة (٤.٣%) وكانت لحملة شهادة الدكتوراه، بينما الحاصلين على شهادة

مثلت ما نسبته (٠.٠%) من أفراد عينة الدراسة، وذلك لان قانون مزاولة مهنة مراقب الكويتي يشترط في المادة الثانية أن يكون المدقق الخارجي حاصل على شهادة البكالوريوس. ويرى الباحث في ذلك إلى أن قانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات في الكويت يركّز على حملة شهادة بكالوريوس في أعمال تدقيق الحسابات؛ لأنها ذات مستوى ثقافي جيد، بخلاف حملة شهادة ما دون البكالوريوس، كما نلاحظ أنّ غالبية عينة الدراسة يحملون الشهادة الجامعية الأولى فأكثر، وهذا يجعلهم مؤهلين للإجابة على بنود الاستبانة، وخاصةً وأن غالبية عينة الدراسة يحملون تخصص محاسبة، ولديهم خبرة تزيد عن (٣) سنوات، مما يزيد من إدراكهم لأهمية موضوع هذه الدراسة. ثالثاً: التخصص العلمي:

كما تبين النتائج السابقة أنّ غالبية عينة الدراسة ما نسبته (٩١.٣%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم الأكاديمي الرئيس هو المحاسبة، لا قانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات الكويتي يشترط في المادة رقم (٢) أن يكون مراقب الحسابات حاصل على شهادة البكالوريوس في المحاسبة، وأنّ نسبة الذين يحملون شهادة من أحد فروع كليات التجارة والاقتصاد غير المحاسبة كانت متدنية بلغت (٨.٧%) من العينة وهم يحملون التخصص نظم معلومات محاسبيّة ويرى الباحث في ذلك دلالة إلى أن قانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات في الكويت يركّز على التخصصات العلمية المتعلقة مباشرة بمجال التدقيق الخارجي، حيث يلاحظ أنّ جميع أفراد عينة الدراسة يحملون تخصصات ذات علاقة مباشرة بمهنة مراقبة الحسابات، وبما أنّ عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس في المحاسبة وخبرات عالية، مما يشير إلى إدراكهم وفهمهم لموضوع هذه الدراسة، وإمكانية الاعتماد على إجاباتهم.

رابعاً: الخبرة العملية في التدقيق الخارجي:

كما تشير النتائج كذلك توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة العملية في التدقيق الخارجي، حيث يبيّن أنّ الذين تقل خبرتهم عن (٣) سنوات كانت نسبتهم متدنية (١١.٦%)، بينما بلغت نسبة عينة الدراسة الذين تتراوح خبرتهم (من ٣ سنوات إلى أقل من ٧ سنوات) ما بنسبة (٢٠.٣%)، وأن أفراد عينة الدراسة التي تتراوح خبرتهم (من ٧ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات)، ومثلت الفئة الأكبر بنسبة (٣٤.٨%)، وإن ما نسبته (٣٣.٣%) من أفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن (١٠) سنوات، وأن هذه الخبرات العالية لأفراد العينة قادرة على تحديد أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، كما أن قانون مزاوله مهنة مراقب الحسابات الكويتي قد اشترط فيمن يقيد في سجل مراقبي الحسابات في المادة الثالثة أن يكون له مدة خبرة عملية بعد حصوله على المؤهل العلمي قدرها خمسين سائتواً. في ذلك دلالة على وجود اهتمام كبير لدى المشرع الكويتي بان يكون مدقق الحسابات الخارجي على خبرة عالية من المهنية، وإن توفر الخبرة اللازمة تساعد على الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية، حيث بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تزيد خبرتهم عن (٣) سنوات ما نسبته (٨٨.٤%)، ويمكن ربط هذه النتيجة مع موضوع التخصص والمؤهلات العلمية، إذ نستطيع القول أنّ عينة الدراسة لديها القدرة بالإجابة على بنود الاستبانة بشكل مناسب نظراً لخبرتهم العالية، وتخصصاتهم المناسبة، ومؤهلاتهم العلمية.

خامساً: المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (٦) أنّ غالبية عينة الدراسة (٤٩.٣%) من أفراد عينة الدراسة وظيفياً "مدقق"، وفي المرتبة الثانية جاء من يحتلون مركزاً وظيفياً "مدير مكتب" بنسبة وأن هناك (١٠.١%) من أفراد عينة الدراسة يحتلون مركزاً وظيفياً "شريك أو صاحب مكتب"،

و(٥.٨%) يحملون مسميات وظيفية غير الموضوعة على السلم الوظيفي في أداة الدراسة "مساعد مدقق"، وإن هذا التدرج الوظيفي له علاقة مباشرة بمهنة التدقيق الخارجي، وهو من الإيجابية التي تساعد على قياس أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح في الصناعة، مما يجعل إجاباتهم أكثر دقة عن المهنة التي يعملون فيها.

سادساً: الشهادات المهنية:

فيما يتعلّق بالشهادات المهنية لأفراد العينة، فبيّن الجدول أنّ ما نسبته (٣١.٩%) من المدققين الخارجيين عينة الدراسة حاصلين على شهادة محاسب قانوني أمريكي (CPA)، في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي (ACPA) ما نسبته (٥.٨%)، وإن الفئة الأكبر كانت للمدققين الخارجيين الحاصلين على الشهادة المهنية "محاسب قانوني كويتي" (KCPA)، كما يرى الباحث عدم اهتمام المشرع الكويتي بتشجيع المدققين الخارجيين على الحصول على الشهادات المهنية، أو اعتبارها شرطاً للحصول على شهادة مزاوله مهنة مراقب الحسابات، حيث أشارت النتائج أنّ (٢٣.٢%) من عينة الدراسة لا يحملون أي شهادات مهنية، حيث لم يشترط قانون مزاوله مهنة مراقب الحسابات الكويتي الحصول على الشهادات المهنية للتسجيل في سجل مراقب الحسابات، وإنما اشترط في المادة رقم (٥) أن يجتاز امتحان مزاوله مهنة مراقب الحسابات في وزارة التجارة والصناعة.

الفصل الرابع تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

١-٤ المقدمة.

٢-٤ تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

١-٢-٤ جودة التدقيق الخارجي.

٢-٢-٤ الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية الكويتية.

٣-٤ اختبار فرضيات الدراسة.

١-٣-٤ اختبار الفرضية الرئيسة الأولى.

٢-٣-٤ اختبار الفرضية الرئيسة الثانية.

الفصل الرابع

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

٤-١ المقدمة

يتضمن هذا الفصل عرض، وتحليل، ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية في ضوء فرضيات، وأهداف الدراسة التي تهدف إلى قياس أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، ويبدأ الفصل بعرض موسع، وشامل لفرضيات الدراسة، ومناقشة نتائجها، ثم إجراء اختبار فرضيات الدراسة.

٤-٢ تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

٤-٢-١ جودة التدقيق الخارجي

١. استقلالية المدقق الخارجي

يبين الجدول رقم (٧) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمتغير استقلالية المدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في شركات الصناعة الكويتية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من الجدول أن آراء أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين في شركات الصناعة الكويتية مرتفعة الأهمية اتجاه كافة فقرات استقلالية المدقق الخارجي، وتراوح المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣.٧٥ - ٤.٥٩)، وباستعراض ترتيب الفقرات، يتبين أن رقم (١) كان لها أكبر أهمية في استقلالية المدقق الخارجي، والتي تنص على "يتجرد المدقق أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد" وبمتوسط حسابي وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٥٨)، ولعل هذا يبين أهمية يتجرد المدقق من الضغوط أو المصالح الخاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، لان ذلك يعزز

استقلالية المدقق الخارجي عند إبداء راية بعيداً عن التأثير بالضغوط المادية، والالتزامات الاجتماعية، والعلاقات الشخصية، كما يبين ذلك بان المدقق الخارجي يعمل بأمانة، واستقامة، وإخلاص في عمله، وانه يتوخي العدالة، ولا يسمح لتحيزه وانطباعه بان يؤثر على رايته، يستبعد أية عناصر ذات أهمية في التقرير، أو استخدام عبارات أو ألفاظ غامضة، كما يدعم حق المدقق الكامل في الفحص، والاطلاع على جميع السجلات، والدفاتر المتعلقة بالشركة محل التدقيق، ويرى الباحث بان مجرد المدقق من ضغوط أو مصالح يشير إلى التزام المدققين سلوك وآداب المهنة والمتمثلة بالأمانة، والاستقامة، والعناية المهنية، والموضوعية، والثقة، والاستقلالية.

كما يوضح الجدول كذلك أن الفقرة رقم (٤)، والتي تنص على "لا يقوم المدقق الخارجي بالجمع بين عمله، والاشتراك في تأسيس الشركة، أو عضوية مجلس الإدارة" حصلت على المرتبة الثانية من حيث الأهمية في استقلالية المدقق الخارجي، وذلك بموسط حسابي (٤.٥٥)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٦٥)، ويشير ذلك إدراك المدقق الخارجي بان الجمع بين الأعمال التي يقوم بها في الشركات محل التدقيق، وتأسيس هذه الشركات، أو عضوية مجلس الإدارة يؤثر بشكل سلبي على استقلالية المدقق الخارجي عند إبداء راية الفتي المحايد، وان المشرع الكويتي اشترط في المادة (١٨) من قانون مزاوله مهنة مراقب الحسابات بان لا يجوز أن يكون مدقق الحسابات رئيساً لمجلس إدارة شركة مساهمة، أو عضو منتدباً فيها، أو عضو بمجلس إدارتها، أو موظفاً فيها، وتهدف هذه الاستقلالية إلى أن يكون المدقق الخارجي مستقلاً في تفكيره وحياديته، وان لا يتأثر بالضغوط المادية، والالتزامات الاجتماعية، والعلاقات الشخصية.

الجدول رقم (٧)

اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول استقلالية المدقق الخارجي

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	١	يتجرد المدقق من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني	٤.٥٩	٠.٥٨	مرتفعة
٢	٤	لا يقوم المدقق الخارجي بالجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة.	٤.٥٥	٠.٦٥	مرتفعة
٣	٢	عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق.	٤.٤١	٠.٧٥	مرتفعة
٤	٣	هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق.	٤.٣٨	٠.٨٦	مرتفعة
٥	٥	لا يمتلك المدقق أي استثمارات في الشركات المنافسة للشركة محل التدقيق.	٤.٢٥	١.٠٢	مرتفعة
٦	٦	يتمتع المدقق الخارجي بالحرية عند إعداد برنامج التدقيق.	٤.١٩	٠.٨٤	مرتفعة
٧	٧	يتقاضى المدقق الخارجي أجر مناسب مع الجهد، والوقت، ولا يوافق على اجر اقل مما يتقاضاه زميله السابق.	٣.٧٥	١.٢٥	مرتفعة
		الاتجاه العام	٤.٣٠	٠.٥٢	مرتفعة

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (٧) أنّ أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر

المدققين الخارجيين للشركات الصناعية الكويتية حول استقلالية المدقق الخارجي كانت الفقرة

(٨) والتي تنص على "يتقاضى المدقق الخارجي أجر مناسب مع الجهد والوقت، ولا يوافق

اجر اقل مما يتقاضاه زميله السابق"، وذلك بمتوسط (٣.٧٥)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية

المرتفعة، وانحراف معياري (١.٢٥)، وهذا يشير إلى إدراك عينة الدراسة بان أتعاب التدقيق

دوراً رئيساً في التأثير على استقلالية المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم
ألعاب المدقق يجب أن تتناسب مع خدمات تدقيق البيانات المالية للشركة محل التدقيق، وان
لا يقبل باجر أقل مما كان يتقاضاه زميله السابق حتى لا يؤثر ذلك استقلالية المدقق، بالرغم
القانون قد أعطي الهيئة العامة للمساهمين حق تحديد ألعاب المدقق، وان تذكر في عقد مكتوب
وموقع من قبل المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق، ويحتوي على طبيعة الخدمات التي سوف
يقدمها المدقق ومدة العقد، في حين أن الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "يتمتع المدقق
بالحرية عند إعداد برنامج التدقيق" وذلك بمتوسط (٤.١٩)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية
أيضاً، وانحراف معياري (٠.٨٤)، مما يعني أن المدقق الخارجي في دولة الكويت يتمتع
عند إعداد برنامج التدقيق، ويحدد خطوات، وحجم العمل المطلوب، وذلك في حدود الإطار العام
للعمل المطلوب، بعيداً عن تدخل الإدارة في استبعاد، أو تحديد برامج التدقيق، أو تعديل
التي يحددها، أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في برامج التدقيق.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عالٍ لاستقلالية المدقق الخارجي للشركات
الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت درجة الاستقلالية (٤.٣٠)،
يشير إلى أن المدقق الخارجي يتمتع بالاستقلالية في العمل بنزاهة، وموضوعية، والقدرة المدقق
اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ، والصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني،
كما يتمتع المدقق الخارجي بالحياد والأمانة، بعيداً عن التأثير بالضغط المادية، والالتزامات
الاجتماعية، والعلاقات الشخصية، أو التأثير بأهواء أصحاب المصالح الشخصية، مما يعزز من
مصدقية القوائم المالية، تزيد من جودة التدقيق الخارجي. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة
من (أبو عجيبة، وحمدان، ٢٠١٠؛ شتيوي، ٢٠٠٩؛ عيسى، ٢٠٠٨؛ Ling & Hwang،
٢٠٠٧؛ Piot & Janin، ٢٠٠١؛ Davis et al.) والتي توصلت أن المدقق الخارجي يتمتع

باستقلالية، وحيادية عند تدقيق حسابات الشركات، وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتت كبير في إجابات المدققين الخارجيين في الصناعية الكويتية عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة.

٢. كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله

يبين الجدول رقم (٨) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمتغير كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله من وجهة نظر المدققين الخارجيين في شركات الصناعية الكويتية عينة الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من الجدول أن آراء أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين في شركات الصناعية الكويتية مرتفعة الأهمية اتجاه كافة فقرات كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله، وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣.٩٧-٤.٣٦)، وباستعراض ترتيب الفقرات، يتبين أن الفقرة رقم (٩) كان لها أكبر أهمية في كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله، والتي تنص على "يلتزم المدقق بآداب وسلوكيات المهنة" وبمتوسط حسابي (٤.٣٦)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٧٣)، ولعل هذا يبين بأن المدققين الخارجيين في دولة الكويت ملتزمين بمعايير السلوك المهني، حيث يقوم مدقق الحسابات بتأدية عملية التدقيق بما يتناسب مع متطلبات السلوك الأخلاقي، بحيث يخطط، ويجري عملية التدقيق مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة وتؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية، كما يشير ذلك إلى أن التزام المدقق بآداب، وسلوكيات المهنة تعمل على رفع مستوى مهنة التدقيق، والمحافظة على كرامتها، وتنمية روح التعاون بين المدققين، وتدعيم، وتكملة النصوص القانونية، والأحكام التي وضعها المشرع، وتبث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين

بخدمات التدقيق من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة.

الجدول رقم (٨)

اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	٩	يلتزم المدقق بآداب وسلوكيات المهنة	٤.٣٦	٠.٧٣	مرتفعة
٢	١٨	معرفة المدقق بقواعد، وآداب، وسلوكيات المهنة.	٤.٣٥	٠.٧٦	مرتفعة
٣	٨	يتمتع المدقق بالتأهيل العلمي المناسب	٤.٣٢	٠.٧٨	مرتفعة
٤	١٧	يتمتع المدقق بالخبرة المناسبة في تدقيق الحسابات.	٤.٢٨	٠.٨٢	مرتفعة
٥	١٠	يتمتع المدقق بالقدرة على استخدام تقنيات وأساليب حديثة في التدقيق.	٤.١٩	٠.٨١	مرتفعة
٦	١٦	يتمتع المدقق بالقدرة على الحكم الشخصي في بعض المواقف الخاص بتدقيق	٤.١٧	٠.٧٧	مرتفعة
٧	١٥	يسعى المدقق للحصول على شهادات مهنية متقدمة.	٤.١٣	٠.٩٥	مرتفعة
٨	١١	يتمتع المدقق بالكفاءة في تقدير الوقت المناسب لعملية التدقيق.	٤.٠٩	٠.٩٧	مرتفعة
٩	١٣	يتمتع المدقق بالمهارة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.	٤.٠٤	٠.٩٦	مرتفعة
١٠	١٤	يتمتع المدقق بالكفاءة في إعداد برنامج التدقيق.	٤.٠٣	٠.٩١	مرتفعة
١١	١٢	يتمتع المدقق بالخبرة المناسبة في المجالات المساندة مثل الإحصاء.	٣.٩٧	١.١٠	مرتفعة
		الاتجاه العام	٤.١٨	٠.٥٠	مرتفعة

كما يبين الجدول أن الفقرة رقم (١٨)، والتي تنص على "معرفة المدقق بقواعد وآداب

وسلوكيات المهنة" وحصلت على المرتبة الثانية من حيث الأهمية، وذلك بمتوسط حسابي

وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٧٦)، وهذا يدل على حرص الحسابات في الكويت بالاطلاع على قواعد، وسلوكيات مهنة تدقيق الحسابات الصادرة عن العالمية (الاتحاد الولي للمحاسبين)، أو الواردة في الأنظمة والقوانين الكويتية، والتي وتؤدي وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللائمة كحد أدنى مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة

بينما أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر المدققين الخارجيين للشركات الصناعية الكويتية كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله كانت الفقرة رقم (١٢) والتي تنص على "يتمتع المدقق بالخبرة في المجالات المساندة مثل الإحصاء"، وذلك بمتوسط (٣.٩٧) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (١.١٠)، ويمكن تفسير ذلك باهتمام مدققي الحسابات بالمجالات لمهنة تدقيق الحسابات، والتي تساعد على توفير الوقت، والجهد، والحصول على نتائج أكثر صحة وسلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية، في حين ان الفقرة رقم (١٤)، تنص على "يتمتع المدقق بالكفاءة في إعداد برنامج التدقيق" وذلك بمتوسط (٤.٠٣)، وهي تقع درجة الأهمية المرتفعة أيضاً، وانحراف معياري (٠.٩١)، مما يعني اهتمام مدققي الحسابات وتوثيق برامج التدقيق، بحيث يتضمن طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق المخططة، لمنع إغفال أية خطوة من خطوات التدقيق المحددة وفقاً لبرنامج التدقيق، مما يكون له أثر إيجابي على جودة عملية التدقيق، كما يشير ذلك إلى كفاءة المدقق في إعادة النظر في برامج التدقيق دعت الحاجة لذلك، ويكون التخطيط مستمراً خلال مدة تكليف المدقق بالتدقيق، وهذا يجعل المدقق يتمتع بالكفاءة في إعداد برنامج التدقيق.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عالٍ من كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت درجة الكفاءة والتأهيل للمدقق (٤.١٨)، وهذا يشير إلى أن المدقق الخارجي في الكويت يتمتع بالمهارات اللازمة لانجاز الأعمال المطلوبة، والتي تحددها برامج التدقيق وفقاً لمعايير الآداب والسلوك المهني، كما أن المدقق الخارجي يتمتع بالتأهيل العلمي المناسب، والخبرة في مجال تدقيق الحسابات، حيث اشترط قانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات الكويتي في المادة الثانية أن يتمتع الشخص الذي يرغب بالتسجيل في سجل مراقب الحسابات بخبرة عملية قدرها خمس سنوات على الأقل كشرط للتسجيل، كما يشير أيضاً أن المدقق الخارجي لديه القدرة على استخدام تقنيات، وأساليب حديثة في التدقيق والمجالات المساندة لها، وبهذا فإن كفاءة المدقق الخارجي، وتأهيله لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من (حمدان، ٢٠١٢؛ عيسى، ٢٠٠٨؛ Basiruddin, ٢٠١١) والتي توصلت أن عمل المدقق الخارجي يتصف الجودة عند تدقيق حسابات الشركات، وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً (٠.٥٠)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتت كبير في إجابات المدققين الخارجيين

في الشركات الصناعية الكويتية عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة.
٣. تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة

يبين الجدول رقم (٩) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمتغير تخصص المدقق الخارجي، ومعرفته بنشاط المنشأة من وجهة نظر المدققين الخارجيين في شركات الصناعية الكويتية عينة الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية. يلاحظ من الجدول أن آراء أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين في شركات الكويتية مرتفعة الأهمية اتجاه كافة فقرات تخصص المدقق الخارجي، ومعرفته بنشاط المنشأة،

وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣.٨٨-٤.٢٥)، وباستعراض ترتيب الفقرات، الفقرة رقم (٢٢) كان لها أكبر أهمية في تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة، تنص على "قدرة المدقق على تحديد وتقدير المخاطر للقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق" وبمتوسط حسابي (٤.٢٥)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري ولعل هذا يبين بأن المدققين الخارجيين في دولة الكويت قادرين على إضافة قيمة للشركة عبر انجاز نشاطات الشركة بشكل اقتصادي، بكفاءة وفاعلية، وعبر التنبؤ بالمخاطر المحتملة، وتحديد المخاطر الحالية التي تهدد الشركة ككل، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض المخاطر إلى ادني وتحقيق سلامة وإجراءات حماية الأصول، كما يشير أيضاً إلى قدرة المدقق على وضع خطط مبنية على أساس المهارة، والخبرة، والكفاءة والتي تمكنهم من الوصول إلى النتائج المرجوة التدقيق، بحيث يتم تحديد المخاطر قبل وقوعها ومن ثم إدارتها بحكمة للحد منها إلى ابعاد لإبقاء الشركة ضمن نطاق المصادقية، والبقاء في مجال المنافسة والاستمرارية.

كما تشير النتائج أن الفقرة رقم (٢٤) والتي تنص على "تتوفر خبرة لدى المدقق في الهيكل المعرفي للقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق" وحصلت على المرتبة الثانية من حيث الأهمية وذلك بمتوسط حسابي (٤.١٧) وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٨٦)، وهذا يبين أهمية معرفة المدقق بالهيكل المعرفي للشركة، والقطاع التي تعمل به، بهدف التعرف على المهام، والمسؤوليات المحددة لكل فرد من الموظفين، وذلك من خلال الوسائل التي تكفل تطبيق برامج التدقيق بكفاءة وفاعلية، كما أن معرفة المدقق بالهيكل المعرفي للشركة والقطاع يساعد المدقق على تقسيم العمليات، والواجبات الملقاة على عاتقه إلى مجموعات متلائمة توكل كل منها إلى مدقق يختص بها، وقد يكون الأساس الذي يقوم عليه التقسيم وظيفياً، أو سلعياً، أو جغرافياً. الجدول رقم (٩)

اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
١	٢٢	قدرة المدقق على تحديد، وتقدير المخاطر للقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق.	٤.٢٥	٠.٧٦	مرتفعة
٢	٢٤	تتوفر خبرة لدى المدقق في الهيكل المعرفي للقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق.	٤.١٧	٠.٨٦	مرتفعة
٣	١٩	تتوفر الخبرة الكافية لدى المدقق في نوع الصناعة التي تمارسها المنشأة محل	٤.١٤	٠.٧١	مرتفعة
٤	٢٠	يقوم المدقق بجمع معلومات أولية حول القطاع الذي تعمل به المنشأة.	٤.١٣	٠.٨٠	مرتفعة
٥	٢٥	يخضع المدقق لبرامج تدريبي متخصصة في قطاع المنشأة محل التدقيق.	٤.١٠	٠.٨١	مرتفعة
٦	٢٣	يقوم المدقق بدراسة نشاطات أقسام المنشأة محل التدقيق.	٣.٩٩	٠.٨٨	مرتفعة
٧	٢١	الفهم الكافي للمدقق بكافة الظروف الخارجية والداخلية المؤثرة على القطاع الذي تعمل به المنشأة.	٣.٨٨	٠.٩٦	مرتفعة
الاتجاه العام					
			٤.١٠	٠.٥٦	مرتفعة

كما يشير الجدول السابق، أن أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر المدققين الخارجيين الصناعية الكويتية حول تخصص المدقق الخارجي، ومعرفته بنشاط المنشأة، كانت الفقرة رقم والتي تنص على "الفهم الكافي للمدقق بكافة الظروف الخارجية، والداخلية المؤثرة على القطاع تعمل به المنشأة"، وذلك بمتوسط (٣.٨٨) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف (٠.٩٦)، ويمكن تفسير بان معرفة المدقق بالظروف الخارجية، والداخلية المؤثرة على القطاع تعمل به المنشأة يساعد المدقق على وضع برامج التدقيق المناسبة بما يضمن رفع كفاءة، تنفيذ مهام التدقيق، وتحقيق أهدافها، بعيداً عن الظروف التي تعيق أداء عملية التدقيق، كما أن

المدقق بوضع خطة عامة متكاملة تتلائم مع نطاق العمل المتوقع، وتعديل الخطة العامة، وبرامج التدقيق في حالة ظهور أية ظروف داخلية أو خارجية غير متوقعة تكون مبنية على معرفة بالظروف الخارجية، والداخلية المؤثرة على القطاع الذي تعمل به المنشأة، في حين أن الفقرة (٢٣)، والتي تنص على "يقوم المدقق بدراسة نشاطات أقسام المنشأة محل التدقيق" وذلك (٣.٩٩)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة أيضاً، وانحراف معياري (٠.٨٨)، مما يعني مدققي الحسابات بدراسة نشاطات أقسام المنشأة محل التدقيق، وذلك بهدف تغطية كافة نشاطات الشركة، وضمان استمرارية التطوير والتحسين في برامج التدقيق، والتركيز على النشاطات ذات الأهمية النسبية العالية أولاً، وإن توفر الخبرة الفنية والتي تشمل المعرفة بنوع وعمليات الشركة، والنشاطات، والوظائف التي يمكن تدقيقها تعتبر من أهم مهارات التي يمارسها المدقق في مجال التخطيط لعملية التدقيق لمعرفة انسياب العمليات بين الأقسام، وتحديد المسؤوليات الصلاحيات للموظفين.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عالٍ من التخصص للمدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت التخصص والمعرفة (٤.١٠)، وهذا يشير إلى أن الشركات الصناعية الكويتية يتم تدقيق بياناتها المالية السنوية من قبل أشخاص مؤهلين، ومدربين، وتتوفر لديهم الخبرة الكافية في نوع التي تمارسها الشركة محل التدقيق، وخاصةً وأن قانون مزاولة مهنة مراقب الحسابات الكويتي اشترط ممن يرغب التسجيل في سجل مراقب الحسابات أن يكون حاصلاً على شهادة البكالوريوس في المحاسبة كشرط للتسجيل، وإن المدقق قادر على تحديد وتقدير المخاطر ولديه معرفة كافية بالهيكل المعرفي للشركة والقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق، وبهذا فإن تخصص الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة يكون له تأثير إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، واتفقت

النتيجة مع نتائج دراسة (عوض، ٢٠٠٤) والتي توصلت إلى توفر التخصص للمدقق الخارجي القطاع الصناعي، وانه يعزز من دوره الحوكمي في التقليل من أنشطة إدارة الأرباح، كما اتفقت نتائج دراسة (Chen et al., ٢٠٠٦) والتي توصلت إلى أن الشركات يتم تدقيقها من قبل مكاتب تدقيق متخصصة في الصناعة، وان هذه الشركات تكون أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح، وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً (٠.٥٦)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة.

٤. التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية

يبين الجدول رقم (١٠) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمتغير التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في شركات الصناعية الكويتية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من الجدول أن آراء أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين في شركات الكويتية مرتفعة الأهمية اتجاه كافة فقرات التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية، المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٤.١٢-٤.٥١)، وباستعراض ترتيب الفقرات، يتبين أن (٣١) كان لها أكبر أهمية في التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية، والتي تنص على المدقق بعمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية" وبمتوسط حسابي (٤.٥١)، وهي تقع الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٦٦)، ولعل هذا يبين إدراك المدقق الخارجي اتجاه الاختبارات، والإجراءات المختلفة الواجب القيام بها وفقاً للأصول المهنية لجمع الأدلة، القوائم المالية، والتأكد من عدالتها، وخلوها من أية أخطاء جوهرية، وحتى يؤكد للأطراف بذل العناية المهنية الواجبة أثناء عملية التدقيق فإن عليه الالتزام بتطبيق الاختبارات،

اللازمة لكشف الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، بالرغم من عدم وجود ضوابط تلزم الحسابات بالالتزام بتطبيق تلك الإجراءات والاختبارات، وأيضا عدم وجود جهة رقابية معينة قيام المدقق بتلك الإجراءات والاختبارات، فإن المدقق عند تطبيقه لها يحمي نفسه من خطر القانونية فيما لو اكتشف الخطأ أو الاحتيال بعد عملية إصدار تقرير نظيف مثلا.

ويوضح الجدول كذلك أن الفقرة رقم (٢٨)، والتي تنص على "يحرص المدقق على تقييم التزام المنشأة بالسياسات، والمعايير المحاسبية المتعارف عليها" وحصلت على المرتبة الثانية من حيث الأهمية، وذلك بمتوسط حسابي (٤.٢٦)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٦٨)، وهذا يدل على قيام المدقق بتقييم ما إذا كانت البيانات المعدة من قبل الشركة محل التدقيق معدة وفقاً لمتطلبات التقارير المالية المعمول بها، كما يقوم المدقق بالتأكد من أن البيانات تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة، وإنها متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية، ويقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة وذات صلة وموثوقة، وقابلة للمقارنة، كما تشير إلى أن المدقق يحصل على أدلة كافية بان هناك ثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وان المنشأة ملتزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات المرفقة، وبالتالي فان قيام المدقق بتقييم التزام المنشأة بالسياسات، والمعايير المحاسبية المتعارف عليها تهدف إلى تكوين راية الفني المحايد حول صحة، وسلامة القوائم المالية، وخلوها من أية أخطاء جوهرية لجدول رقم (١٠)

اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
--------	-------	--------	-----------------	-------------------	--------

مرتفعة	٠.٦٦	٤.٥١	يقوم المدقق بعمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية.	٣١	١
مرتفعة	٠.٦٨	٤.٢٦	يحرص المدقق على تقييم التزام المنشأة بالسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.	٢٨	٢
مرتفعة	٠.٩٠	٤.١٤	يقوم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.	٢٩	٣
مرتفعة	٠.٨٠	٤.١٣	يتمتع المدقق بمعرفة كافية في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.	٢٦	٤
مرتفعة	٠.٩٥	٤.١٣	يعمل المدقق على الاطلاع على كافة المستجدات الخاصة بمعايير التدقيق	٣٠	٥
مرتفعة	٠.٧٠	٤.١٢	يلتزم المدقق بالأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة.	٢٧	٦
مرتفعة	٠.٤٧	٤.٢١	الاتجاه العام		

بينما أقل الفقرات أهمية من وجهة نظر المدققين الخارجيين للشركات الصناعية الكويتية التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية كانت الفقرة رقم (٢٧) والتي تنص على "يلتزم بالأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة"، وذلك بمتوسط (٤.١٢) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٧٠)، ويمكن تفسير ذلك بأن القوانين والأنظمة الكويتية تلزم بالأنظمة، والتشريعات، والقوانين السائدة وتفرض عقوبات على من يخالفها، لأنها تنظم المهنة، حقوق المتعاملين مع الشركات، فمثلاً حدد قانون مزاوله مهنة مراقبة الحسابات الكويتي في الثالث مجموعة من العقوبات على المدققين الغير ملتزمين بواجبات مراقب الحسابات سواء عقوبات تأديبية، أو جزائية، في حين أن الفقرة رقم (٣٠)، والتي تنص على "يعمل المدقق على الاطلاع على كافة المستجدات الخاصة بمعايير التدقيق الدولية" وذلك بمتوسط (٤.١٣)، وهي

ضمن درجة الأهمية المرتفعة أيضاً، وانحراف معياري (٠.٩٥)، يشير إلى إدراك مدققي لأهمية معايير التدقيق الدولية، وأنه يتم تعديلها بين الحين والآخر بما يتناسب مع المستجدات تحدث في المهنة، كما يشير إلى فهم المدقق الخارجي بأن المعايير الدولية للتدقيق تحتوى على المبادئ الأساسية، والإجراءات الهامة، وتحتوى على الإرشادات وإيضاحات، ومعلومات تساعد عند القيام بتدقيق البيانات المالية للشركة محل التدقيق، وبالتالي لا بد من متابعة كافة المستجدات الخاصة بمعايير التدقيق الدولية.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عالٍ من التزام المدقق الخارجي بمعايير الدولية في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت درجة (٤.١٢)، وهذا يشير إلى أن المدقق الخارجي في الكويت على اطلاع ودراية والتزام بكل ما بالمعايير التدقيق الدولية لأن قانون مزاوله مهنة مراقب الحسابات أزم المدقق بالمعايير التدقيق الدولية، وفرض عقوبات على من يخالف ذلك، حيث اشترط قانون مزاوله مهنة مراقب الحسابات الكويتي في الفقرة السادسة من المادة الثانية أن يجتاز مدقق الحسابات امتحان مزاوله مهنة الحسابات في وزارة التجارة والصناعة والذي يحتوى على كافة معايير التدقيق الدولية، كما أن المدقق الخارجي يقوم بعمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية، ويقيم التزام المنشأة بالسياسات، والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وببذل العناية المهنية الواجبة وفقاً لمعايير الدولية لما لها من تأثير إيجابي على جودة التدقيق الخارجي، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج كل من (حمزة، ٢٠١٢؛ حمدان، ٢٠١٢؛ عيسى، ٢٠٠٨؛ Basiruddin, ٢٠١١) والتي إلى التزام مدققي الحسابات بالمعايير التدقيق الدولية، وإنها تلعب دوراً هاماً في الحد من سلوك الأرباح داخل الشركة، وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً (٠.٤٧)، وهذا يشير إلى تقارب

وعدم وجود تشتت كبير في إجابات المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية عينة حول متغيرات الدراسة.

٢-٢-٤ الحد من إدارة إرباح الشركات الصناعية الكويتية
يبين الجدول رقم (١١) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمتغير الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية من وجهة نظر المدققين الداخليين في شركات الصناعية الكويتية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من الجدول أنّ آراء أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين في شركات الصناعية الكويتية مرتفعة الأهمية اتجاه كافة فقرات الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣.٨٦-٤.٣٢)، وباستعراض ترتيب الفقرات، يتبين أن الفقرة رقم (٤) كان لها أكبر أهمية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، والتي تنص على "تستخدم المنشأة محل التدقيق معدلات اهتلاك للأصول الثابتة متقاربة من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة" وبمتوسط حسابي (٤.٣٢)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٦٥)، ولعل هذا يبين بأن الشركات تدرك بأن المدققين الخارجيين على اطلاع بأن ما يلجا إليه المحاسب تحت مسؤولية وإشراف الإدارة بإعادة النظر في طرق اهتلاك الأصول تهدف إلى التأثير على القيم الدفترية التي تظهر في القوائم المالية، وبالتالي فإن الشركات محل التدقيق تستخدم معدلات اهتلاك للأصول متقاربة من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة، والذي بدور يحد من إدارة أرباح الشركات، وقد يفسر ذلك أيضاً بأن تعدد البدائل المحاسبية حقيقة، لا يمكن إنكارها، أو إلغائها، ويجب وضع الحلول المناسبة لها، وتوفير إطار مقبول قادر على تفسير سلوك الإدارة في الاختيار المحاسبي.

الجدول رقم (١١)

اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول متغير الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	الرقم	الرتبة
مرتفعة	٠.٦٥	٤.٣٢	تستخدم المنشأة محل التدقيق معدلات اهتلاك للأصول الثابتة متقاربة من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة.	٤	١
مرتفعة	٠.٧٩	٤.١٩	تستخدم المنشأة محل التدقيق أكثر من أساس في تقدير الأهمية النسبية.	٢	٢
مرتفعة	٠.٧٩	٤.٠٧	لا تقوم المنشأة محل التدقيق بإعادة تصنيف الاستثمارات من استثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط	٥	٣
مرتفعة	٠.٩٥	٤.٠٤	لا تمارس المنشأة محل التدقيق الاعتراف بالإيرادات المؤجلة.	٨	٤
مرتفعة	٠.٨٨	٤.٠٤	لا تستخدم المنشأة محل التدقيق أسلوب التكامل الرأسي	٩	٥
مرتفعة	٠.٨٣	٤.٠١	تقوم المنشأة محل التدقيق باستخدام تقديرات محاسبية سليمة.	٣	٦
مرتفعة	٠.٩٣	٣.٩٩	لا تقوم الشركة محل التدقيق بمعالجة المصروفات الجارية على أنها مصروفات رأسمالية.	٦	٧
مرتفعة	٠.٧٤	٣.٩٩	تعالج المنشأة محل التدقيق المشكلات المحاسبية الناجمة عن عملية الاستحواذ	١٠	٨
مرتفعة	٠.٩٠	٣.٩٦	تقوم الشركة محل التدقيق بإظهار مكاسب محققة من السنوات السابقة ضمن الأرباح المحتجزة، ولا تقوم بإضافتها إلى صافي الربح الجاري.	٧	٩
مرتفعة	١.٠٥	٣.٨٦	تقوم الشركة محل التدقيق بالالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وعدم إظهار الأصول بالقيمة الناتجة عن إعادة التقدير.	١	١٠

مرتفعة	٠.٥٧	٤.٠٥	الاتجاه العام
--------	------	------	---------------

كما يبين الجدول أن الفقرة رقم (٢)، والتي تنص على "تستخدم المنشأة محل التدقيق أكثر من أساس في تقدير الأهمية النسبية" وحصلت على المرتبة الثانية من حيث الأهمية، وذلك بمتوسط حسابي (٤.١٩)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠.٧٩)، وهذا يبين أهمية استخدام أكثر من أساس في تقدير الأهمية النسبية للابتعاد عن الإغفال، أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، والذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه، وبالتالي فإن استخدام الإدارة أكثر من أساس في تقدير الأهمية النسبية يساعد بشكل كبير في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات والوقوف على الوضع الحقيقي للشركة بعيدا عن التلاعب أو التحريف.

كما يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن أقل الفقرات أهمية من وجهة المدققين الخارجيين للشركات الصناعية الكويتية حول قدرة الشركة على الحد من إدارة أرباح الصناعية الكويتية كانت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "تقوم الشركة محل التدقيق بالالتزام التكلفة التاريخية وعدم إظهار الأصول بالقيمة الناتجة عن إعادة التقدير"، وذلك بمتوسط (٣.٨٦) وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (١.٠٥)، ويمكن تفسير ذلك بان الصناعية تلتزم بالمبادئ المحاسبية في تسجيل أصولها الثابتة، والابتعاد عن إعادة تقدير وهذا بدوره يحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما يفسر بان المدققين الخارجيين على اطلاع بان حساب الاهتلاك يتطلب تقدير العمر الإنتاجي، وقيمة الخردة للأصول القابلة للاهلاك، وبالتالي تستطيع الإدارة أن تستخدم تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي، وقيمة الخردة بهدف تخفيض الاهتلاك، وتضخيم الأرباح، في حين أن الفقرة رقم (٧)، والتي تنص على "تقوم الشركة محل

بإظهار مكاسب محققة من السنوات السابقة ضمن الأرباح المحتجزة، ولا تقوم بإضافتها إلى الربح الجاري" وذلك بمتوسط (٣.٩٦)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة أيضاً، وانحراف معياري (٠.٩٠)، وهذا يدل على التزام الشركات بأساس الاستحقاق" والذي ينص على تحميل المالية بما يخصها من إيرادات سواء قبضت، أو لم تقبض، وبالتالي فإن أرباح السنة الجارية يتم جزء منها واحتجاز الجزء الآخر تحت بند يسمى "الأرباح المحتجزة"، ولا يجوز أن يتم إضافة المحتجزة للسنوات السابقة إلى صافي ربح للسنة الجارية للشركة بهدف التأثير على رقم صافي والتأثير على قرارات المستثمرين وأسعار الأسهم في السوق المالي، وان قيام المدقق بالتأكد يحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات.

وبشكل عام تشير النتائج إلى وجود مستوى عالٍ من قيام المدققين الخارجيين بالحد من أرباح الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، حيث بلغت بمتوسط وهذا يشير إلى أن المدققين الخارجيين على اطلاع بكافة الطرق التي قد تتبعها الإدارة في التأثير على البيانات المالية، نتيجة توفر المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية في ظل المبادئ المقبولة عموماً، والتي قد تؤدي إلى تغييرات في النتائج، والمراكز المالية، بحيث يتأكد من أن محل التدقيق تستخدم معدلات اهتلاك للأصول الثابتة متقاربة من معدلات الاهتلاك المتعارف في الصناعة، لا تقوم بإعادة تصنيف الاستثمارات من استثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات الأجل عند هبوط الأسعار، ولا تمارس الاعتراف بالإيرادات المؤجلة وغيرها، واتفقت هذه النتيجة نتائج دراسة كل من (حمزة، ٢٠١٢؛ حمدان، ٢٠١٢؛ أبو عجيل، وحمدان، ٢٠١٠) والتي إلى الشركات تعمل على الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وان عمل المدقق الخارجي يساعد على ذلك، وأن الانحراف المعياري كان منخفضاً (٠.٥٧)، وهذا يشير إلى تقارب الآراء، وعدم وجود

كبير في إجابات المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة.

٣-٤ اختبار فرضيات الدراسة

استخدم الباحث عدداً من الأساليب الإحصاء لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة، واختبار الفرضيات التي استندت عليها الدراسة، وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار الفرضيات.

١-٣-٤ الفرضية الرئيسية الأولى

تنص هذه الفرضية على "لا تتصف عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية بالجودة". وللتحقق من ذلك تم تقسيم جودة التدقيق الخارجي إلى أربع محاور، كما تم شرحها سابقاً، ويبين الجدول رقم (١٢) نتائج اختبار الفرضية الأولى.

جدول رقم (١٢)

مستوى جودة التدقيق الخارجي

ت	المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	درجات الحرية	مستوى الدلالة
١	استقلالية المدقق الخارجي.	٤.٣٠	٠.٥٢	٢٠.٨٤٨	٦٨	*٠.٠٠٠٠
٢	كفاءة المدقق الخارجي، وتأهيله.	٤.١٨	٠.٥٠	١٩.٣٦٧	٦٨	*٠.٠٠٠٠
٣	تخصص المدقق الخارجي، ومعرفته بنشاط المنشأة.	٤.١٠	٠.٥٦	١٦.٣٢١	٦٨	*٠.٠٠٠٠
٤	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية.	٤.٢١	٠.٤٧	٢١.٤٤٥	٦٨	*٠.٠٠٠٠
	مستوى جودة التدقيق الخارجي	٤.١٩	٠.٤٢	٢٣.٥٣٤	٦٨	*٠.٠٠٠٠

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

يبين الجدول السابق أن عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المدرجة في

المال الكويتي تتصف بالجودة، حيث وصلت أعلى مستوى جودة في مجال استقلالية المدقق

بمتوسط حسابي بلغ (٤.٣٠)، وفي المرتبة الثانية مجال التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية بمتوسط حسابي بلغ (٤.٢١)، وفي المرتبة الثالثة مجال كفاءة المدقق الخارجي، وتأهيله بمتوسط حسابي بلغ (٤.١٨)، بينما أقل المجالات تتصف بالجودة كانت لمجال تخصص المدقق الخارجي، ومعرفة نشاط المنشأة، بمتوسط حسابي بلغ (٤.١٠)، وأن قيمة (t) كانت دالة عند مستوى الدلالة (٠.٠٠١) لجميع مجالات الدراسة.

تشير النتائج الإجمالية في الجدول رقم (١٢) أن متوسط الإجمالي لمستوى جودة التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي بلغت (٤.١٩)، وبانحراف معياري منخفض (٠.٤٢)، أي أن التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية يتم ممارسته من قبل مدققين مستقلين، ولديهم كفاءة، وتأهيل، وتخصص لممارسة المهنة، ومعرفة بنشاط المنشأة محل التدقيق، كما تمتاز عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وأن قيمة (t) (٢٣.٥٣٤) كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (١%)، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من (حمدان، ٢٠١٢؛ عيسى، ٢٠٠٨؛ عوض، ٢٠٠٤؛ Basiruddin, ٢٠١١) والتي توصلت إلى أن عملية التدقيق في الشركات تتصف بالجودة نتيجة استقلالية المدقق الخارجي وحياديته، والتزامه بالمعايير التدقيق الدولية عند ممارسة المهنة، والتخصص في صناعة الشركة محل التدقيق. وبهذا يتم رفض الفرضية الرئيسية الأولى، وقبول الفرضية البديلة التي تنص "تتصف عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية اختياريًا بالفرضية الرئيسية الثانية
تنص هذه الفرضية على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية". ولاختبار هذه الفرضية، فقد تم استخدام تحليل الخطي المتعدد (Multiple Regression)، لتحديد أثر جودة التدقيق الخارجي (استقلالية المدقق

الخارجي، وكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله، تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة، المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية) في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، وتنص قاعدة القرار للاختبار على رفض الفرضية العدمية (Ho) وقبول الفرضية البديلة (Ha) كانت قيم (F) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وذلك عند مستوى معنوية (Sig) (5%)، الثقة (95%). كما تم حساب معامل التحديد المتعدد (R^2) والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة، ويقاس قوة العلاقة في نموذج (Malhotra, 2003)، كما هو مبين في الجدول رقم (13).

جدول رقم (13)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية

القرار الإحصائي	F الجدولية	مستوى الدلالة	F المحسوبة	(R^2) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغيرات المستقلة
رفض الفرضية العدمية	4.000	0.0001	11.30 6	0.132	0.380	جودة التدقيق الخارجي

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة بلغت بينما بلغت قيمتها الجدولية (4.000)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه تبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول البديلة، والتي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي في الحد من أرباح الشركات الصناعية الكويتية". وهذا ما تؤكدته مستوى الدلالة المعنوية (Sig) البالغة وهي أقل من مستوى المعنوية (5%)، وإن معامل الارتباط (R) بلغ (0.380)، كما تشير النتائج إلى أن التباين في متغيرات جودة التدقيق الخارجي يفسر ما نسبته (0.132) من التباين في

من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، مما يعكس العلاقة ودرجة تفسير متغير جودة الخارجي لمتغير الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، وأن هناك (٠.٨٧) تقريباً التغيرات التي تؤثر في مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية ناتجة عن أخرى غير محددة، وهذا يبين أهمية جودة التدقيق الخارجي، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج من (أبو عجيلة، وحمدان، ٢٠١٠؛ ستيوي، ٢٠٠٩؛ عيسى، ٢٠٠٨؛ Basiruddin, ٢٠١١؛ Ling & Hwang, ٢٠٠٩؛ Piot & Janin, ٢٠٠٧) التي توصلت بان هناك اثر لخصائص جودة التدقيق في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

اختبار الفرضيات الفرعية:

وللتحقق من اثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية لكل متغير على حدا، فقد تم تقسيم الفرضية الرئيسية الثانية إلى أربع فرضيات فرعية، ولاختبار هذه الفرضيات تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression)، وذلك بحساب قيم (T) التي تقيس إمكانية وجود تأثير لكل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع، وتنص قاعدة القرار للاختبار على رفض الفرضية العدمية (Ho) وقبول الفرضية البديلة (Ha) إذا كانت قيم (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، وذلك عند مستوى معنوية (Sig) (٥%)، ومستوى الثقة (٩٥%). كما تم حساب معامل التحديد المتعدد (R^2) Coefficient Of Multiple Determination، والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة، ويقاس قوة العلاقة في نموذج الانحدار (Malhotra, ١-٣-٤-٤ اختبار الفرضية الفرعية الأولي

وتنص هذه الفرضية على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية". ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، والجدول رقم (١٤) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (١٤)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير استقلالية المدقق الخارجي في الحد من إدارة أرباح

الشركات الصناعية الكويتية

القرار الإحصائي	Sig. مستوى الدلالة	T المحسوبة	β_i معامل الانحدار	(R^2) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	٠.٠٠٠٤	٣.٠٠٠٨	٠.٣٤٥	٠.١١٩	٠.٣٤٥	استقلالية المدقق الخارجي

* قيمة (T) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) بلغت (١.٦٦٧).

ويتضح من البيانات إلى السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (٣.٠٠٠٨)، بينما بلغت قيمتها (١.٦٦٧)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية تبين أن القيمة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة، والتي تنص "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المدقق الخارجي في الحد من إدارة أرباح الشركات الكويتية". وهذا ما تؤكدته مستوى الدلالة المعنوية (Sig) البالغة (٠.٠٠٠٤) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (٥%)، وإن معامل الارتباط (R) بلغ (٠.٣٤٥)، كما تشير النتائج أن مستوى β_i (٠.٣٤٥) ويفسر ذلك بأن استقلالية المدقق الخارجي تؤدي إلى تحسين مستوى الحد من أرباح الشركات الصناعية الكويتية، كما تبين أن التباين في استقلالية المدقق الخارجي يفسر ما (٠.١١٩) من التباين في مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، مما يعكس العلاقة ودرجة تفسير متغير استقلالية المدقق الخارجي لمتغير مستوى الحد من إدارة أرباح

الصناعية الكويتية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية، وأن (٠.٨٨١) تقريباً من التغيرات التي تؤثر في مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية ناتجة عن متغيرات أخرى، وهذا يبين أهمية استقلالية المدقق الخارجي، واتفقت هذه النتيجة دراسة كل من (Davis et al., ٢٠٠١؛ Piot & Janin, ٢٠٠٧؛ Ling & Hwang, ٢٠٠٩) والتي توصلت إلى وجود اثر لاستقلالية المدقق الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، استقلالية المدقق يُعدّ رادعاً لإدارة الأرباح.

٢-٢-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الثانية

وتنص هذه الفرضية على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية". ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول رقم (١٥) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (١٥)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير لكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية

المتغير المستقل	(R) الارتباط	(R ²) معامل التحديد	βi معامل الانحدار	T المحسوبة	Sig. مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله	٠.٣٣٦	٠.١١٣	٠.٣٣٦	٢.٩١٧	٠.٠٠٥	رفض الفرضية العدمية

* قيمة (T) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) بلغت (١.٦٦٧).

يبين الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (٢.٩١٧)، بينما بلغت قيمتها الجدولية (١.٦٦٧)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية تبين أن القيمة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة، والتي تنص

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي وتأهيله في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية". وهذا ما تؤكدته مستوى الدلالة المعنوية (Sig) البالغة (٠.٠٠٥) وهي أقل مستوى الدلالة المعنوية (٥%)، وإن معامل الارتباط (R) بلغ (٠.٣٣٦)، كما تشير النتائج أن مستوى التأثير β_i (٠.٣٣٦) ويفسر ذلك بأن كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله تؤدي إلى تحسين الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، كما تبين أن التباين في كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله يفسر ما نسبته (٠.١١٣) من التباين في مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية، مما يعكس العلاقة ودرجة تفسير متغير كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله لمتغير الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية، وأن هناك (٠.٨٨٧) تقريباً من التغيرات التي تؤثر مستوى الحد من إدارة أرباح الصناعية الكويتية ناتجة عن متغيرات أخرى، وهذا يبين أهمية كفاءة المدقق الخارجي وتأهيله، هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Ling & Hwang, ٢٠٠٩) والتي توصلت إلى وجود أثر جودة التدقيق في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

٣-٢-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

وتنص هذه الفرضية على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية". ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول رقم (١٦) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (١٦)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية

المتغير المستقل	(R) الارتباط	(R ²) معامل التحديد	β_i معامل الانحدار	T المحسوبة	Sig. مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة	٠.٢٨٨	٠.١٦٩	٠.٢٨٨	٢.٤٥٩	٠.٠١٧	رفض الفرضية العدمية

* قيمة (T) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) بلغت (١.٦٦٧).

يبين الجدول رقم (١٦) أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (٢.٤٥٩)، بينما بلغت قيمتها (١.٦٦٧)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية تبين أن القيمة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة، والتي تنص "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة في الحد من أرباح الشركات الصناعية الكويتية". وهذا ما تؤكد مستوى الدلالة المعنوية (Sig) البالغة وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (٥%)، وإن معامل الارتباط (R) بلغ (٠.٢٨٨)، كما النتائج أن مستوى التأثير β_i (٠.٢٨٨) ويفسر ذلك بأن تخصص المدقق الخارجي ومعرفته المنشأة تؤدي إلى تحسين مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، كما تبين التباين في تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة يفسر ما نسبته (٠.١٦٩) من في مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، مما يعكس العلاقة ودرجة تفسير تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة لمتغير الحد من إدارة أرباح الشركات الكويتية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية، وأن هناك تقريباً من التغيرات التي تؤثر مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية ناتجة عن متغيرات أخرى، وهذا يبين أهمية تخصص المدقق الخارجي ومعرفته بنشاط المنشأة، واتفقت

هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من (عوض، ٢٠٠٤؛ ٢٠٠٩، Ling & Hwang؛ Chen et al., ٢٠٠٦) والتي توصلت إلى وجود اثر لتخصص المدقق الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

٤-٣-٤ اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

وتنص هذه الفرضية على "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية". و لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول رقم (١٧) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (١٧)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية

المتغير المستقل	(R) الارتباط	(R ²) معامل التحديد	βi معامل الانحدار	T المحسوبة	Sig. مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية	٠.٢٥٧	٠.١٥٢	٠.٢٥٧	٢.١٧٧	٠.٠٣٣	رفض الفرضية العدمية

* قيمة (T) الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) بلغت (١.٦٦٧).

يبين الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (٢.١٧٧)، بينما بلغت قيمتها الجدولية (١.٦٦٧)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية تبين أن القيمة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة، والتي تنص "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة الشركات الصناعية الكويتية". وهذا ما تؤكدته مستوى الدلالة المعنوية (Sig) البالغة (٠.٠٣٣) أقل من مستوى الدلالة المعنوية (٥%)، وإن معامل الارتباط (R) بلغ (٠.٢٥٧)، كما تشير أن مستوى التأثير βi (٠.٢٥٧) ويفسر ذلك بأن التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية إلى تحسين مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، كما تبين أن التباين في المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية يفسر ما نسبته (٠.١٥٢) من التباين في مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية، مما يعكس العلاقة ودرجة تفسير متغير التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية لمتغير الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية من نظر المدققين الخارجيين في الشركات الصناعية الكويتية، وأن هناك (٠.٨٤٨) تقريباً من

التي تؤثر مستوى الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية ناتجة عن متغيرات أخرى،
يبين أهمية التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية، واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراسة
(Ling & Hwang, ٢٠٠٩) والتي توصلت إلى وجود اثر لخصائص جودة التدقيق في الحد
ممارسة إدارة الأرباح.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

١-٥ مقدمة.

٢-٥ النتائج.

٣-٥ التوصيات.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

١-٥ مقدمة

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة في الفصل السابق، يأتي هذا الفصل ليوضح أهم النتائج التي تم الحصول عليها بناءً على نتائج التحليل، إضافةً إلى عرض بعض التوصيات التي يرى الباحث بأنها تفيد بعض الأطراف المعنية.

٢-٥ النتائج

من خلال تحليل، واختبار، ومناقشة فرضيات الدراسة، توصلت الدراسة إلى أهم النتائج الآتية:

١. تتصف عملية التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال

الكويتي بالجودة العالية، نظراً لتوفر الاستقلالية، والكفاءة، والتأهيل والتخصص للمدقق

الخارجي، ومعرفة بنشاط الشركة، والتزامه بمعايير التدقيق الدولية.

٢. يُعدّ استقلالية المدقق الخارجي من أهم مجالات جودة التدقيق الخارجي في الشركات

الصناعية المدرجة في سوق المال الكويتي، في حين يُعدّ مجال تخصص المدقق الخارجي،

ومعرفة بنشاط المنشأة محل التدقيق أقل المجالات أهمية لجودة التدقيق الخارجي.

٣. يعمل المدقق الخارجي على الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في

سوق المال الكويتي بدرجة مرتفع، نظراً للتخصص، والاستقلالية، والكفاءة، والتزامه بمعايير

التدقيق الدولية.

٤. وجود تأثير إيجابي لجودة التدقيق الخارجي المتمثل بكل من استقلالية المدقق الخارجي، وكفاءة المدقق وتأهيله، وتخصص المدقق ومعرفته بنشاط المنشأة، والتزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي.
٥. تعد استقلالية المدقق الخارجي من أكثر عناصر جودة التدقيق تأثيراً في الحد من إدارة أرباح الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق المال الكويتي، بينما يُعدّ التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية الأقل تأثيراً.

٣-٥ التوصيات

من خلال استعراض التسلسل التدريجي للدراسة، ومن خلال الاعتماد على تحليل البيانات واختبار الفرضيات، يوصي الباحث بما يأتي:

١. ضرورة قيام المنظمات المهنية بتوعية مستخدمي القوائم المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص، بآثار وانعكاسات ممارسات إدارة الأرباح على قراراتهم الاستثمارية.
٢. أن تقوم الجهات الكويتية المختصة بتشكيل لجنة للرقابة على جودة التدقيق الخارجي، تكون مهمتها الإشراف على مكاتب التدقيق لضمان نزاهتها، والتزامها بمتطلبات الجودة.
٣. ضرورة تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، وحياديته، وكفاءته بالشكل الذي يضمن الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات.
٤. العمل على استحداث آليات، وسياسات تساهم اكتشاف ممارسات إدارة الإرباح، والحد منها.
٥. سن الأنظمة والقوانين التي تلزم الشركات بتعيين مدقق حسابات خارجي متخصص في الصناعة.

٦. عقد دورات تدريبية للمدققين الخارجيين في دولة الكويت تهدف إلى اطلاعهم على التطورات في معايير التدقيق الدولية، واطلاعهم على الطرق، وممارسات إدارة الأرباح في الشركات.
٧. إجراء دراسات مستقبلية تتعلق بالبحث في اثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في مختلف القطاعات الكويتية، مع إجراء المقارنات بينها.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

١. أبو عجيلة، عماد، وحمدان، علام (٢٠١٠)، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، المجلد (٢)، العدد (١٧)، ص ص ١١ - ٤٩.
٢. أبو عجيلة، عماد (٢٠٠٧)، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح: دليل من الأردن"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (١٤)، العدد (٣)، ص ص ٩٦ - ١٢٦.
٣. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٣)، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠)، مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند التدقيق، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،
٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٠)، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول.
٥. الأغا، عماد (٢٠١١)، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
٦. الأهدل، عبد السلام (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية: دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.

٧. البارودي، شريف (٢٠٠٢)، "تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمركز المالية وأثرها على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

٨. الجدعاني، نور، والعقري، حسام (٢٠٠٩)، "تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد (٢٣)، العدد (٢)، ص ص ٣١٤ - ٣٤٢.

٩. الحلو، شيرين (٢٠١٢)، "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

١٠. الرشيدى، أحمد (٢٠١٢)، "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط،

١١. الفولنج، الأندرين (٢٠٠٦)، "دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

١٢. القمامي، فواز، والخيال، توفيق (٢٠١٠)، "إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية: دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد (١)، المجلد (٤٧)، ص ص ٩٧ - ١١٦.

١٣. الكندري، طلال (٢٠١٢)، "درجة ممارسة الإدارات في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

١٤. اللوزي، خالد (٢٠١٣)، "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
١٥. المدلل، يوسف سعيد (٢٠٠٧)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٦. المطارنة، غسان (٢٠٠٩)، "تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
١٧. المقطري، معاذ (٢٠١١)، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٧)، العدد (٤)، ص ص ٤٠٥-٤٣٨.
١٨. المومني، منذر، وجمال، بدور (٢٠٠٨)، "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه"، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد (٣٥)، العدد (١)، ص ص ٣٩-
١٩. جمعة، أحمد (٢٠٠٩)، "دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٢٠. جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية (٢٠٠٩)، "دليل مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق"، منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت.

٢١. حمدان، علام (٢٠١٢)، "العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: دليل من الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (٢٠)، العدد الأول، ص ص ٢٦٥-٣٠١.

٢٢. حمزة، بوسنة (٢٠١٢)، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، حسين (٢٠٠٦)، "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٢)، العدد (١)، ص ص ١١٢-١٢٦.

٢٤. سويدان، ميشيل، وأبو زريق، بلال (٢٠١٣)، "مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات الكهرباء الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (٩)، العدد (٣)، ص ص ٥٤٠-٥٦٦.

٢٥. شتيوي، أيمن (٢٠٠٩)، "دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (٢)، العدد (٥٦)، ص ص ١-٤١.

٢٦. علي، عبد الوهاب (٢٠٠٢)، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية"، الجزء الثاني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

٢٧. عوض، آمال (٢٠٠٤)، "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، مصر، العدد (٣)، ص ص ١-٧٨.
٢٨. عيسى، سمير (٢٠٠٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد (٢)، العدد (٤٥)، ص ص ١-٤٧.
٢٩. لطفي، أمين (٢٠٠٨)، "المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes Oxley"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
٣٠. مرعي، ليلي (٢٠٠٢)، "تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، ص ص ٢٥٤ - ٢٧٣.
٣١. نور، أحمد، وعبيد، حسين، وشحاتة، شحاتة (٢٠٠٧)، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

١. Basiruddin, R. (٢٠١١), "The Relationship Between Governance Practices, Audit Quality and Earning Management: UK Evidence", Unpublished doctorate thesis, Durham University, UK.

٢. Chen, K., Wu, S., & Zhou, J. (٢٠٠٦), "Auditor Brand Name, Industry Specialization, and Earnings Management: Evidence from Taiwanese Companies", **The International Journal of Accounting: Auditing, and Performance Evaluation**, Vol. (٣), No. (٢), pp ١٩٤-٢١٩.
٣. Davis, L., Soo, B., & Trompeter, G. (٢٠٠١), "Auditor Tenure: Auditor Independence and Earnings Management, Concurrent Session ٣: **Auditing and Capital Markets**, Vol. (١), No. (١٥), pp ١٧٦-١٩٨.
٤. De Angelo (١٩٨٦), "Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study Management Buyout of Public Shareholders", **The Accounting Review**, Vol. (١٩), No. (٣), pp ٤٠٠-٤٢٠.
٥. Economist (٢٠٠١), "Economic Focus: Taking the Measure, **The Economist**, November.
٦. Jong- Hag, C., Chansog, K., Jeong- Bon, Kim., & Yonseok, Z. (٢٠١١), "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", **Journal of Practice and Theory**, Vol. (٤٥), No. (١), pp ٤٧-٥٥.
٧. Ling, J., & Hwang, M. (٢٠٠٩), "Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis", **International Journal of Auditing**, Vol. (١٤), No. (١), pp ٥٧-٧٧.
٨. Merchant, K., & Rockness, J. (٢٠٠٢), "The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. (١٣), No. (١), pp ٧٩-٩٤.
٩. Nunnally, J. C. (١٩٧٨), "**Psychometric Theory**", Second Edition, McGraw- Hill Book Company, New York.

١٠. Piot, C., & Janin, R. (٢٠٠٧), "External Auditors, Audit Committees and Earnings Management in France", **European Accounting Review**, Vol. (١٦), No. (٢), pp ٤٢٩-٤٥٤.
١١. Ronen, J., & Yaari, V. (٢٠٠٨), "**Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research**", Springer Series in Accounting Scholarship, Vol. (٣), New York, USA.
١٢. Scott, B., & Pitman, J. (٢٠٠١), "Auditors and Earnings Management", **The CPA Journal**, July.
١٣. Sekaran, Uma (٢٠٠٣), "**Research Methods for Business: A skill Building Approach**", ٤th Edition, John Wiley and sons Inc., New York.
١٤. Woceen, T. (٢٠١١), "Research about Audit Quality", **The CPA Journal**, January.
١٥. Wong Report (٢٠٠٤), "**Audit Quality and International Standards on Auditing**", Challenges and Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRSs and ISAs, International Federation of Accountants, N.Y., USA.
١٦. Zhang, H. (٢٠٠٢), "**Detecting Earning Management – Evidence from Rounding – Upin Reported EPS**", Department of Accounting, College of Business Administration, University of Illinois at Chicago, USA.
١٧. Ziv, A. (١٩٩٨), "A Discussion of Earning Management and the Revaluation Principle", **Review of Accounting Studies**, Vol. (٣), No. (١-٢), pp ٣٥-٤٠.

الملاحق ملحق رقم (١)

أداة الدراسة



جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

الأخ المدقق المحترم

بعد التحية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على "أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة أرباح

الصناعية الكويتية"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

ونحن إذ نثمن صدق تعاونكم معنا، نرجو التكرم بالإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة

بالدقة والموضوعية التي نعهدا بكم، وذلك بوضع إشارة (✓) حول الإجابة التي تنطبق عليكم،

علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسريّة التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم في مشاركتنا في إنجاز هذا العمل الأكاديمي

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

إشراف	الباحث
د. نوفان العليمات	أحمد مساعد شنيتر

القسم الأول: البيانات الديموغرافية

١- العمر:

أقل من ٢٥ سنة من ٢٥ سنة إلى أقل من ٣٠ سنة

من ٣٠ سنة إلى أقل من ٣٥ سنة من ٣٥ سنة إلى أقل من ٤٥ سنة

من ٤٥ سنة فأكثر

٢- المؤهل التعليمي:

- دبلوم بكالوريوس ماجستير
 دكتوراه أخرى، يرجى ذكرها.....

٣- التخصص العلمي:

- محاسبة أحد فروع كليات التجارة والاقتصاد (غير المحاسبة)
 قانون أخرى، يرجى ذكرها.....

٤- الخبرة العملية في التدقيق الخارجي:

- أقل من ٣ سنوات من ٣ سنوات إلى أقل من ٧ سنوات
 من ٧ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات ١٠ سنوات فأكثر

٥- المسمى الوظيفي:

- شريك أو صاحب مكتب مدير تدقيق
 مدقق أخرى، يرجى ذكرها.....

٦- الشهادات المهنية :

- محاسب قانوني أمريكي (CPA) محاسب قانوني عربي (ACPA)
 محاسب قانوني بريطاني (ACCA) محاسب قانوني كويتي
 أخرى، يرجى ذكرها..... لا يوجد

٦- الشهادات المهنية :

- محاسب قانوني أمريكي (CPA) محاسب قانوني عربي (ACPA)
 محاسب قانوني بريطاني (ACCA) محاسب قانوني كويتي
 أخرى، يرجى ذكرها..... لا يوجد

القسم الثاني: بيانات متغيرات الدراسة:

الرجاء التكرم بالإجابة على هذه الأسئلة بوضع إشارة (✓) عند درجة الموافقة المتعلقة بالبند من وجهة نظركم الكريمة.
المجال الأول: جودة التدقيق الخارجي.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
استقلالية المدقق الخارجي						
١	ينجرد المدقق من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد.					
٢	عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق.					
٣	هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق.					
٤	لا يقوم المدقق الخارجي بالجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس الإدارة.					
٥	لا يمتلك المدقق أي استثمارات في الشركات المنافسة للشركة محل التدقيق.					
٦	يتمتع المدقق الخارجي بالحرية عند إعداد برنامج التدقيق.					
٧	يتقاضى المدقق الخارجي أجر مناسب مع الجهد والوقت، ولا يوافق على أجر أقل مما يتقاضاه زميله السابق.					
كفاءة المدقق وتأهيله						
٨	يتمتع المدقق بالتأهيل العلمي المناسب.					
٩	يلتزم المدقق بأداب وسلوكيات المهنة					
١٠	يتمتع المدقق بالقدرة على استخدام تقنيات وأساليب حديثة في التدقيق.					
١١	يتمتع المدقق بالكفاءة في تقدير الوقت المناسب لعملية التدقيق.					

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					يتمتع المدقق بالخبرة المناسبة في المجالات المساندة مثل الإحصاء.	١٢
					يتمتع المدقق بالمهارة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية.	١٣
					يتمتع المدقق بالكفاءة في إعداد برنامج التدقيق.	١٤
					يسعى المدقق للحصول على شهادات مهنية متقدمة.	١٥
					يتمتع المدقق بالقدرة على الحكم الشخصي في بعض المواقف الخاص بتدقيق الحسابات.	١٦
					يتمتع المدقق بالخبرة المناسبة في تدقيق الحسابات.	١٧
					معرفة المدقق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.	١٨
تخصص المدقق ومعرفته بنشاط المنشأة						
					تتوفر الخبرة الكافية لدى المدقق في نوع الصناعة التي تمارسها المنشأة محل التدقيق.	١٩
					يقوم المدقق بجمع معلومات أولية حول القطاع الذي تعمل به المنشأة.	٢٠
					الفهم الكافي للمدقق بكافة الظروف الخارجية والداخلية المؤثرة على القطاع الذي تعمل به المنشأة.	٢١
					قدرة المدقق على تحديد وتقدير المخاطر للقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق.	٢٢
					يقوم المدقق بدراسة نشاطات أقسام المنشأة محل التدقيق.	٢٣
					تتوفر خبرة لدى المدقق في الهيكل المعرفي للقطاع الذي تعمل به المنشأة محل التدقيق.	٢٤
					يخضع المدقق لبرامج تدريبي متخصصة في قطاع المنشأة محل التدقيق.	٢٥
التزام المدقق بمعايير لتدقيق الدولية						

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					يتمتع المدقق بمعرفة كافية في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.	٢٦
					يلتزم المدقق بالأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة.	٢٧
					يحرص المدقق على تقييم التزام المنشأة بالسياسات والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.	٢٨
					يقوم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.	٢٩
					يعمل المدقق على الاطلاع على كافة المستندات الخاصة بمعايير التدقيق الدولية.	٣٠
					يقوم المدقق بعمل الاختبارات اللازمة وفقاً للأصول المهنية.	٣١

المجال الثاني: الحد من إدارة الأرباح.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					تقوم الشركة محل التدقيق بالالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وعدم إظهار الأصول بالقيمة الناتجة عن إعادة التقدير.	١
					تستخدم المنشأة محل التدقيق أكثر من أساس في تقدير الأهمية النسبية.	٢
					تقوم المنشأة محل التدقيق باستخدام تقديرات محاسبية سليمة.	٣
					تستخدم المنشأة محل التدقيق معدلات اهتلاك للأصول الثابتة متقاربة من معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة.	٤
					لا تقوم المنشأة محل التدقيق بإعادة تصنيف الاستثمارات من استثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط الأسعار.	٥

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					لا تقوم الشركة محل التدقيق بمعالجة المصروفات الجارية على أنها مصروفات رأسمالية.	٦
					تقوم الشركة محل التدقيق بإظهار مكاسب محققة من السنوات السابقة ضمن الأرباح المحتجزة، ولا تقوم بإضافتها إلى صافي الربح الجاري.	٧
					لا تمارس المنشأة محل التدقيق الاعتراف بالإيرادات المؤجلة.	٨
					لا تستخدم المنشأة محل التدقيق أسلوب التكامل الرأسي	٩
					تعالج المنشأة محل التدقيق المشكلات المحاسبية الناجمة عن عملية الاستحواذ	١٠

والله ولي التوفيق

ملحق رقم (٢)

أسماء المحكمين لأداة الدراسة

الجامعة	اسم المحكم	الرقم
الجامعة الأردنية	الأستاذ الدكتور علي ذنيبات	١
جامعة العلوم التطبيقية	الأستاذ الدكتور خالد الخطيب	٢
جامعة العلوم التطبيقية	الأستاذ الدكتور عماد الشيخ	٣
جامعة العلوم التطبيقية	الأستاذ الدكتور جبرائيل كحالة	٤
الجامعة الهاشمية	الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام	٥
جامعة الشرق الأوسط	الأستاذ الدكتور محمد مطر	٦
الجامعة الأردنية	الأستاذ الدكتور محمد أبو نصار	٧
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي	٨
جامعة الشرق الأوسط	الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	٩
جامعة آل البيت	الأستاذ الدكتور جمال الشرايري	١٠
جامعة الكويت	الدكتور سامي وهبة	١١
جامعة عمان العربية	إبراهيم ظاهر القشي	١٢
جامعة الشرق الأوسط	الدكتور خالد جمال الجعارات	١٣
جامعة عمان العربية	الدكتور زياد السعيدان	١٤
جامعة آل البيت	الدكتور عبد الرحمن الدلابيح	١٥
جامعة آل البيت	الدكتور عودة بني أحمد	١٦
جامعة آل البيت	الدكتور محمد الحذب	١٧
جامعة آل البيت	الدكتور محمد ناصر المشاقبة	١٨
جامعة آل البيت	الدكتور ياسين الطاهات	١٩
جامعة الزرقاء	الدكتور أيمن حرب	٢٠
جامعة الزرقاء	الدكتور عبد الوهاب حبش	٢١
جامعة الزرقاء	الدكتور محي الدين عبد الرزاق	٢٢
جامعة الزرقاء	الدكتور منير نوفل	٢٣
جامعة الشرق الأوسط	الدكتور عبد الرحيم القدومي	٢٤

ملحق رقم (٣)

مخرجات التحليل الإحصائي

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid من ٢٥ سنة الى اقل من ٣٥ سنة	٢٠	٢٩.٠	٢٩.٠	٢٩.٠
من ٣٠ سنة الى اقل من ٣٥ سنة	١٩	٢٧.٥	٢٧.٥	٥٦.٥
من ٣٥ سنة الى اقل من ٤٥ سنة	١٢	١٧.٤	١٧.٤	٧٣.٩
من ٤٥ سنة فأكثر	١٨	٢٦.١	٢٦.١	١٠٠.٠
Total	٦٩	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكالوريوس	٥٩	٨٥.٥	٨٥.٥	٨٥.٥
ماجستير	٧	١٠.١	١٠.١	٩٥.٧
دكتورة	٣	٤.٣	٤.٣	١٠٠.٠
Total	٦٩	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	٦٣	٩١.٣	٩١.٣	٩١.٣
أحد فروع كليات التجارة (غير المحاسبة) والاقتصاد	٦	٨.٧	٨.٧	١٠٠.٠
Total	٦٩	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid اقل من ٣ سنوات	٨	١١.٦	١١.٦	١١.٦
من ٣ سنوات الى اقل من ٧ سنوات	١٤	٢٠.٣	٢٠.٣	٣١.٩
من ٧ سنوات الى اقل من ١٠ سنوات	٢٤	٣٤.٨	٣٤.٨	٦٦.٧
سنوات فأكثر ١٠	٢٣	٣٣.٣	٣٣.٣	١٠٠.٠
Total	٦٩	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شريك أو صاحب مكتب	٧	١٠.١	١٠.١	١٠.١
مدير مكتب	٢٤	٣٤.٨	٣٤.٨	٤٤.٩
مدقق	٣٤	٤٩.٣	٤٩.٣	٩٤.٢
أخرى	٤	٥.٨	٥.٨	١٠٠.٠
Total	٦٩	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

الشهادات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب قانوني امريكي	٢٢	٣١.٩	٣١.٩	٣١.٩
محاسب قانوني عربي	٤	٥.٨	٥.٨	٣٧.٧
امحاسب قانوني بريطاني	٢	٢.٩	٢.٩	٤٠.٦
محاسب قانوني كويتي	٢٥	٣٦.٢	٣٦.٢	٧٦.٨
لا يوجد	١٦	٢٣.٢	٢٣.٢	١٠٠.٠
Total	٦٩	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

جودة التدقيق الخارجي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a١	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٥٩٤٢	.٥٧٦٩٨
a٢	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٤٠٥٨	.٧٥٣٧٩
a٣	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.٣٧٦٨	.٨٥٩٢٣
a٤	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٥٥٠٧	.٦٥٣٨٦
a٥	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٢٤٦٤	١.٠٢٠٤٦
a٦	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٨٨٤	.٨٤٤٩٧
a٧	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٧٥٣٦	١.٢٥٣٣٠
الاستقلالية	٦٩	٢.٨٦	٥.٠٠	٤.٣٠٢٣	.٥١٨٨٧
Valid N (listwise)	٦٩				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
b٨	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٣١٨٨	.٧٧٦٣٦
b٩	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٣٦٢٣	.٧٢٧٠٢
b١٠	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٨٨٤	.٨٠٩٤٢
b١١	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٨٧٠	.٩٦٦١٨
b١٢	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٧١٠	١.٠٩٧٧٤
b١٣	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٤٣٥	.٩٦١٥٤
b١٤	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٢٩٠	.٩٠٧٠٢
b١٥	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٣٠٤	.٩٥٣٥٢
b١٦	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٧٣٩	.٧٦٦١٣
b١٧	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٢٧٥٤	.٨٢٠٤٠
b١٨	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٣٤٧٨	.٧٦٣٦٢
الكفاءة	٦٩	٣.٠٩	٥.٠٠	٤.١٧٥٢	.٥٠٤٠٧
Valid N (listwise)	٦٩				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
c19	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٤٤٩	.٧١٢٨١
c20	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.١٣٠٤	.٨٠٢٨١
c21	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٨٨٤١	.٩٦٣٠٩
c22	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٢٤٦٤	.٧٥٥٤٩
c23	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٨٥٥	.٨٨٢٧٢
c24	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٧٣٩	.٨٥٦٧٥
c25	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٠١٤	.٨٠٧٠٤
التخصصالم	٦٩	٣.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٩٥٢	.٥٥٧٤٣
Valid N (listwise)	٦٩				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
d26	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.١٣٠٤	.٨٠٢٨١
d27	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.١١٥٩	.٦٩٧٣٩
d28	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٢٦٠٩	.٦٧٨٥٠
d29	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٤.١٤٤٩	.٨٩٥٦٧
d30	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٣٠٤	.٩٥٣٥٢
d31	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٥٠٧٢	.٦٥٥٨٢
الالتزام	٦٩	٣.٠٠	٥.٠٠	٤.٢١٥٠	.٤٧٠٦٣
Valid N (listwise)	٦٩				

الحد من إدارة الأرباح

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
e1	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٨٥٥١	١.٠٤٧٠٦
e2	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.١٨٨٤	.٧٩١٠٤
e3	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠١٤٥	.٨٣١٢٤
e4	٦٩	٣.٠٠	٥.٠٠	٤.٣١٨٨	.٦٥٢٨٨
e5	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٧٢٥	.٧٩١٨٥
e6	٦٩	١.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٨٥٥	.٩٣١٣٦
e7	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٥٦٥	.٨٩٨٢٨
e8	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٤٣٥	.٩٤٦١٢
e9	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٤.٠٤٣٥	.٨٨١٧٦
e10	٦٩	٢.٠٠	٥.٠٠	٣.٩٨٥٥	.٧٣٧٥٠
الحد	٦٩	٢.٩٠	٥.٠٠	٤.٠٤٦٤	.٥٧٠٧٥
Valid N (listwise)	٦٩				

اختبار فرضيات الدراسة
اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الاستقلالية	٦٩	٤.٣٠٢٣	.٥١٨٨٧	.٠٦٢٤٦
الكفاءة	٦٩	٤.١٧٥٢	.٥٠٤٠٧	.٠٦٠٦٨
التخصصالم	٦٩	٤.٠٩٥٢	.٥٥٧٤٣	.٠٦٧١١
الالتزام	٦٩	٤.٢١٥٠	.٤٧٠٦٣	.٠٥٦٦٦
الجودة	٦٩	٤.١٩٣٥	.٤٢١٢٨	.٠٥٠٧٢

One-Sample Test

	Test Value = ٣					
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	٩٥% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاستقلالية	٢٠.٨٤٨	٦٨	.٠٠٠	١.٣٠٢٢٨	١.١٧٧٦	١.٤٢٦٩
الكفاءة	١٩.٣٦٧	٦٨	.٠٠٠	١.١٧٥٢٣	١.٠٥٤١	١.٢٩٦٣
التخصصالم	١٦.٣٢١	٦٨	.٠٠٠	١.٠٩٥٢٤	.٩٦١٣	١.٢٢٩١
الالتزام	٢١.٤٤٥	٦٨	.٠٠٠	١.٢١٤٩٨	١.١٠١٩	١.٣٢٨٠
الجودة	٢٣.٥٣٤	٦٨	.٠٠٠	١.١٩٣٥٥	١.٠٩٢٣	١.٢٩٤٨

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
١	.٣٨٠ ^a	.١٤٤	.١٣٢	.٥٣١٨٧

a. Predictors: (Constant), الجودة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
١	Regression	٣.١٩٨	١	٣.١٩٨	١١.٣٠٦	.٠٠١ ^a
	Residual	١٨.٩٥٣	٦٧	.٢٨٣		
	Total	٢٢.١٥٢	٦٨			

a. Predictors: (Constant), الجودة

b. Dependent Variable: الحد

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	١.٨٨٨	.٦٤٥		٢.٩٢٥	.٠٠٥
	الجودة	.٥١٥	.١٥٣	.٣٨٠	٣.٣٦٢	.٠٠١

a. Dependent Variable: الحد

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.٣٤٥ ^a	.١١٩	.١٠٦	.٥٣٩٧٠

a. Predictors: (Constant), الاستقلالية

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	٢.٦٣٦	١	٢.٦٣٦	٩.٠٥٠	.٠٠٤ ^a
	Residual	١٩.٥١٥	٦٧	.٢٩١		
	Total	٢٢.١٥٢	٦٨			

a. Predictors: (Constant), الاستقلالية

b. Dependent Variable: الحد

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	٢.٤١٤	.٥٤٧		٤.٤١٧	.٠٠٠
	الاستقلالية	.٣٧٩	.١٢٦	.٣٤٥	٣.٠٠٨	.٠٠٤

a. Dependent Variable: الحد

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.٣٣٦ ^a	.١١٣	.٠٩٩	.٥٤١٦٤

a. Predictors: (Constant), الكفاءة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	٢.٤٩٦	١	٢.٤٩٦	٨.٥٠٧	.٠٠٥ ^a
	Residual	١٩.٦٥٦	٦٧	.٢٩٣		
	Total	٢٢.١٥٢	٦٨			

a. Predictors: (Constant), الكفاءة

b. Dependent Variable: الحد

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	٢.٤٦٠	.٥٤٨		٤.٤٨٩	.٠٠٠
	الكفاءة	.٣٨٠	.١٣٠	.٣٣٦	٢.٩١٧	.٠٠٥

a. Dependent Variable: الحد

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.٢٨٨ ^a	.١٨٣	.١٦٩	.٥٥٠٦٩

a. Predictors: (Constant), التخصصالم

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	١.٨٣٣	١	١.٨٣٣	٦.٠٤٥	.٠١٧ ^a
	Residual	٢٠.٣١٨	٦٧	.٣٠٣		
	Total	٢٢.١٥٢	٦٨			

a. Predictors: (Constant), التخصصالم

b. Dependent Variable: الحد

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	٢.٨٤٠	.٤٩٥		٥.٧٣٧	.٠٠٠
	التخصصالم	.٢٩٥	.١٢٠	.٢٨٨	٢.٤٥٩	.٠١٧

a. Dependent Variable: الحد

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
١	.٢٥٧ ^a	.١٦٦	.١٥٢	.٥٥٥٦٧

a. Predictors: (Constant), الالتزام

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
١	Regression	١.٤٦٤	١	١.٤٦٤	٤.٧٤١	.٠٣٣ ^a
	Residual	٢٠.٦٨٨	٦٧	.٣٠٩		
	Total	٢٢.١٥٢	٦٨			

a. Predictors: (Constant), الالتزام

b. Dependent Variable: الحد

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
١	(Constant)	٢.٧٣٢	.٦٠٧		٤.٥٠٠	.٠٠٠
	الالتزام	.٣١٢	.١٤٣	.٢٥٧	٢.١٧٧	.٠٣٣

a. Dependent Variable: الحد