

18
20
2020

أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي
في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

م.د. مهند محمد جاسم التميمي

م.م. علي محمد علي البلزي

م.م. ليث صلاح مسعود

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى قياس أثر العلاقة بين كل من رقابة جودة التدقيق (متغير مستقل) على جودة الإفصاح المحاسبي (متغير تابع) في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية (متغير وسيط مرة مستقل ومرة تابع)، ولتحقيق هدف البحث تم تصميم إستبانة موجهة إلى مجموعة من السادة الأكاديمين ومراقبي الحسابات، وقد تم الاستعانة بأساليب احصائية عدة مثل مقاييس النزعة المركزية والمتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري، والانحدار الخطي البسيط، واختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام اختبار ((One-Sample Test (T-Test))، من خلال تطبيق برنامج (الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية) (SPSS).

وقد توصل البحث إلى العديد من النتائج أهمها: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وكذلك يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية.

وقد توصل البحث إلى العديد من التوصيات، أهمها يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك على مكتب مراقب الحسابات إجراء تقييم للعمل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة لضمان جودة الإفصاح المحاسبي، ويجب على المنظمات المهنية الخاصة بالعمل المحاسبي عدم التأثير بطبيعة المناخ الاقتصادي والاجتماعي السائد في المجتمع مما يحفز الإدارة على تهديد الدخل من خلال التلاعب والتضليل في المعاملات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح.

Abstract:

This research aims to measure the effect of the relationship between audit quality control (independent variable) on the quality of accounting disclosure (dependent variable) under the motivation of the administration by manipulate the accounting policies, (once independent and oncedependent), and the achieve of the objective of the research, is questionnaire was designed for a group of academics and auditors, it has been used in several statistical methods, such as the measures of central tendency of the arithmetic mean and standard deviation, and to test hypotheses of the study, Simple Liner Regression, and One-Sample Test (T-Test) were used through the implementation of the program (statistical packages for social sciences) (SPSS).

The research reached many results, the most important are: There is a statistically significant effect of audit quality control on the quality of accounting disclosure in the financial statements, and there is also a statistically significant effect of audit quality control on the management's motives by manipulating accounting policies.

The research reached many recommendations, the most important are: The auditor's office should review its relationship with current customers on an ongoing basis, enhancing the quality of accounting disclosure, and the Office of the Auditor shall also conduct an assessment of the potential client before accepting the audit function to ensure the quality of the accounting disclosure. Accounting professional organizations must not be affected by the nature of the prevailing economic and social climate in society, which motivates the administration to prepare income by manipulating and misleading accounting information on income, which is reflected in the quality of disclosure.

المقدمة

نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، وبقية أصحاب المصالح في الشركة والذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة سواء كانت مالية أو غير مالية، لذا فهي تعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث الأزمة المالية العالمية وسقوط وإفلاس كيانات مالية كبيرة وفشائح شركات التدقيق العالمية واتهامها بالتواطئ مع هذه الشركات، وكذلك دوافع وسلوكيات الإدارة العليا في تحقيق مكاسب غير شرعية وتوجيه العمل المحاسبي بما يخدم مصالحهم الشخصية بما يعظم من عوائدهم سواء كانت أنية أو مستقبلية وذلك من خلال المرونة الموجودة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وطرق الإفصاح المختلفة، ومن ناحية أخرى القصور من قبل مراقبي الحسابات المستقلين في إداء الأعمال المناطة اليهم والخاصة بعمليات تدقيق القوائم المالية وغير المالية، ومخالفة التشريعات والقوانين وعدم التطبيق السليم للمعايير الموضوعية من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والتي تعنى بالعمل المحاسبي والتدقيقي والرقابي، وأصبح دور مهنة التدقيق وأداء المدققين محل جدل بين المعنيين في الدور الذي تضفيه عملية التدقيق على جودة الإفصاح للقوائم المالية المنشورة ومدى إمكانية الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات السليمة من قبل المستخدمين الخارجيين وعلى رأسهم المستثمرون والمقرضون والذين لا يمكنهم الحصول على المعلومات الخاصة بأعمال الشركة الا من خلال هذه القوائم المالية وتحليل وتقدير المخاطر والمزايا. ولتحقيق الأهداف والفروض المرجوة من هذا البحث والوصول إلى النتائج والتوصيات، فقد تم تقسيم البحث إلى أربع مباحث وكما يأتي:

- المبحث الأول: منهجية البحث.
- المبحث الثاني: الاطار النظري والدراسات السابقة.
- المبحث الثالث: الجانب العملي.
- المبحث الرابع: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية البحث

١-١: مشكلة البحث:

أن مشكلة البحث تكمن فيمدقيرة مراقب الحسابات من القيام بعمليات رقابية تضمن جودة العمل التدقيقي المنوطة به ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق مما يستطيع الوصول إلى مرحلة إبداء الرأي بصورة عادلة ونزيهة عن البيانات المالية المنشورة مما يحقق جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، ومن جهة ثانية، مدى تأثير رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي حتى وأن كان هناك دوافع مبطنة من قبل الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية بما يحقق منفعتها الشخصية سواء كانت مالية أم غير مالية قصيرة الأجل أم طويلة الأجل.

لذلك فقد تم صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيسي التالي "ما هو أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية"، ويتفرع من السؤال الرئيسي الاسئلة الثانوية التالية:

- هل أنرقابة جودة التدقيق تؤثر على جودة الإفصاح في القوائم المالية؟
- هل هناك أثر لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية؟
- هللدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية أثر على جودة الإفصاح بالقوائم المالية؟

٢-١: أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال الدور المهم والفعال لجودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية والعمل التنظيمي والإداري لمكاتب مراقبي الحسابات عند القيام بعملية التدقيق، ودور مراقب الحسابات المستقل الذي يقوم به من خلال توجيه الإمكانات المتاحة والكفاءات المطلوبة واستثمار الوقت بصورة صحيحة وذلك من خلال توفر متطلبات وبنى تحتية تسمح بانجاز اعمال التدقيق بصورة علمية وعملية، وتقييم عملية التدقيق ومراجعته بصورة مستمرة بما يضمن الاستقلالية والجودة المرجوة، وذلك بعد الإهمال الذي مارسه مكاتب التدقيق العالمية في القيام بالعناية المهنية الواجبة والفضائح التي حصلت في الولايات المتحدة الامريكية، ومن ناحية ثانية تبرز أهمية هذا البحث في تسليط الضوء على الدوافع الحقيقية للإدارة

بالقيام بالتلاعب بالسياسات المحاسبية وبيان هذا الأثر، خصوصاً بعد الممارسات المفرطة من إدارة تلك الشركات في مجال إدارة الأرباح وتمهيد الدخل، ولدفع الوحدات الاقتصادية إلى تحقيق الغايات الرئيسية التي تم انشائها لاجله.

٣-١: أهداف البحث:

يسعى البحث بشكل رئيسي إلى بيان مدى تأثير رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف التالية:

- التعريف برقابة جودة التدقيق وعملية الإدارة السليمة لمثل هذه الشركات (مكاتب مراقبي الحسابات) ذات الأثر الكبير على الاقتصاد.
- توضيح مفهوم جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المنشورة.
- بيان مدى قدرة الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية لتحقيق غايات معينة مسبقاً.
- تحليل العلاقة احصائياً بين متغيرات البحث خلال الفرضيات للوصول إلى النتائج والتوصيات.

٤-١: فرضيات البحث:

من خلال مشكلة وأهمية وأهداف البحث، يسعى هذا البحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

H1: الفرضية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح في القوائم المالية.

H2: الفرضية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية.

H3: الفرضية الثالثة:

لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح بالقوائم المالية.

H4: الفرضية الرابعة:

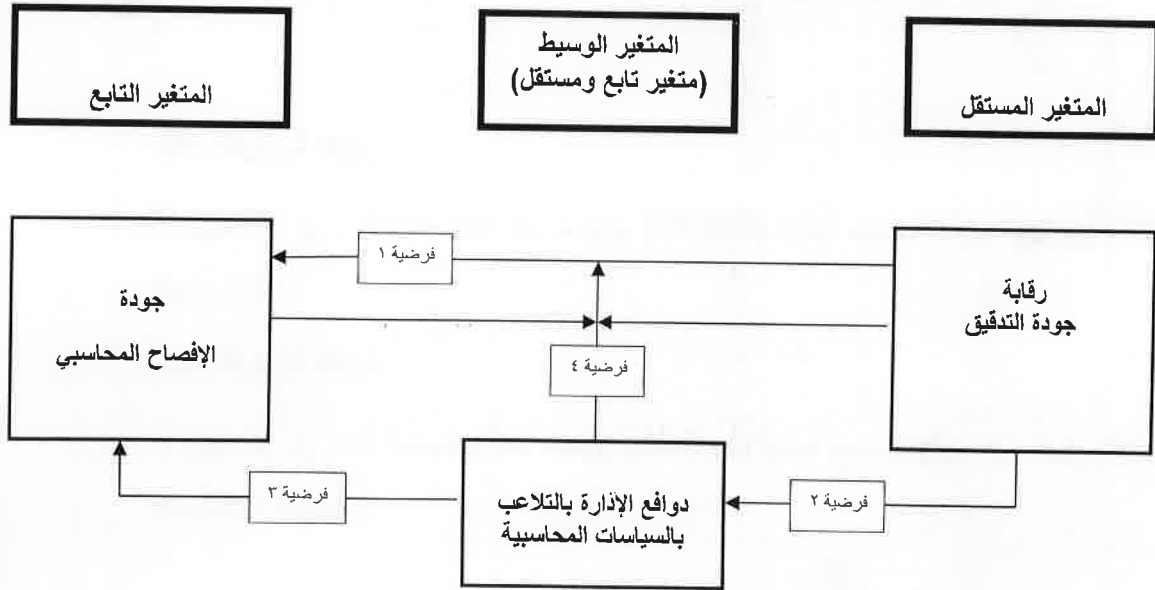
لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح بالقوائم المالية.

٥-١: متغيرات البحث وأنموذج البحث المقترح:

يتكون هذا البحث من مجموعة من المتغيرات وكما يلي:

- المتغير المستقل: رقابة جودة التدقيق.
- المتغير التابع: جودة الإفصاح المحاسبي.
- المتغير الوسيط (متغير تابع ومستقل): دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية.

وفيما يلي الشكل رقم (١) حيث يمثل أنموذج البحث المقترح.



شكل رقم (١)

أنموذج الدراسة من اقتراح الباحث

١-٦: مجتمع وعينة البحث.

١. مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من كل من السادة مراقبي الحسابات المستقلين، وكذلك الاساتذة التدريسين الذين يحملون شهادات عليا تخصص المحاسبة في الجامعات والكليات العراقية.

٢. عينة البحث:

تم تحديد عينة البحث الذين وجه اليهم الاستبيان وبصورة عشوائية، حيث تم توزيع (٥٠) إستبانة على كل من السادة مراقبي الحسابات المستقلين، وكذلك الاساتذة التدريسين.

المبحث الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

١-٢. الإطار النظري:

١-١-٢: تعريف جودة التدقيق ورقابة جودة التدقيق.

هناك العديد من التعاريف الخاصة بجودة التدقيق حيث تم تعريفها على انها "مجموع الخصائص الفنية والنوعية في التدقيق، والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع" (دحود والقاضي، ٢٠٠٩: ٦٩)، كما تم تعريفها على أنها "إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق نفسة للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية" (التميمي، ٢٠٠٦: ٦٨).

لقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام (١٩٧٨) لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة، حيث تشمل رقابة الجودة الوسائل التي يتم إستخدامها للتأكيد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء حيث تتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة والإجراءات التي تقوم بها (أرينز وآخرون، ٢٠٠٩: ٤٤)، وقد اصدر مجلس معايير التدقيق الدولية المعيار رقم (١) والخاص برقابة الجودة للشركات

التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، حيث يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة والإرشادات ذات العلاقة، كذلك فقد هدف إلى إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص: (معايير التدقيق الدولية، ٢٠١٠ : ٤٤).

١. إمتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

٢. أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

٢-١-٢: أهمية الإدارة السليمة لإجراءات رقابة الجودة لشركات التدقيق.

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين إجراءات معينة لرقابة الجودة في شركات التدقيق، حيث تتوقف مثل هذه الإجراءات على جوانب مثل حجم شركة التدقيق وعدد المكاتب التي تمتلكها، وطبيعة الممارسة بداخلها، وتختلف إجراءات رقابة الجودة في منشأة دولية لديها (١٥٠) مكتب عن الإجراءات في منشأة محاسبية تضم (٥) أشخاص فقط يقومون بأعمال التدقيق في نشاط واحد أو إثنين، وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها شركة التدقيق في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها، وفي عام (١٩٩٦) خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلى خمسة وكما يلي: (أرينز وآخرون، ٢٠٠٩ : ٤٥-٤٦).

جدول رقم (١)

العناصر الخمسة لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية	يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي	يجب أن يجب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة على قائمة إستقصاء سنوياً. وتشمل هذه القائمة عناصر مثل إمتلاك الأسهم - وعضوية مجالس الإدارة.
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن:	يجب تقييم كل مدقق في كل عملية تدقيق من خلال تقرير التقييم الخاص

قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية التدقيق	• توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد. • تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب • يجب إشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكولة إليهم. • يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم	بكل عملية تدقيق
أداء عملية التدقيق	يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع عميل معين، ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم للأمانة، ويجب أن تباشر شركة التدقيق العمل في حالات التدقيق التي يمكن ادائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.	تصميم إطار لتقييم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المدقق السابق وتقييم الإدارة، ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل أن يتم التعامل معه.
المتابعة أو المراقبة	يجب إعداد السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المدققين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في شركة المحاسبة.	يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والتدقيق لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل إستكمالها.
	يجب وضع السياسات والأجراءات للتأكد من أن باقي عناصر رقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنوياً على الأقل للتحقق من مدى إلزام منشأة المحاسبة بها.

Arens, A; Elder, R, and Beasley, M., 2009, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Fourteenth Edition (Global Edition), Pearson, (pp-46).

وقد تم اصدار معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ والخاص بالرقابة على الجودة والتي ينبغي على مكاتب التدقيق أن تقوم بها، حيث تشمل العناصر على ما يلي: (الذنييات، ٢٠١٥: ٦٢-٦٥)

١. تحديد المسؤولين عن رقابة الجودة ومهامهم: خلق ثقافة مؤسسية داخلية تساعد في إدانة إدراك أهمية الرقابة على الجودة.

٢. المتطلبات الأخلاقية: الأخذ بعين الاعتبار مدى إلزام أعضاء المهمة بالاستقامة والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والاستقلالية.
 ٣. قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى: تقييم العميل المحتمل قبل قبوله، وأن يراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار.
 ٤. الموارد البشرية: تطوير الموارد البشرية والاهتمام بكافة الموارد البشرية التي تشمل التوظيف وتقويم الأداء والامكانيات اللازمة.
 ٥. أداء المهمة: التوجيه والإشراف على أداء مهمة التدقيق بما يتناسب مع المعايير المهنية ومتطلبات القوانين ذات العلاقة.
 ٦. التنقيش: على مكتب التدقيق أن يقوم باستمرار بمراقبة كفاية وفاعلية سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالرقابة على الجودة.
- ٢-١-٣: أهمية جودة الإفصاح المحاسبي .

تعد المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المصدر الرئيسي للمستخدمين في اتخاذ القرارات، وهناك العديد من الجهات التي تستخدم هذه القوائم لذلك يجب أن يكون الإفصاح بصدق وعدالة ليلبي جميع احتياجات المستخدمين من مقرضين ومستثمرين وجهات حكومية وباحثين الخ، وتم تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة" (أحمد، ومحمد، ٢٠١٠: ٨٤)، وتتضح أهمية الإفصاح بعد ما شهدته أكثر أسواق العالم تنظيماً من انهيارات لشركات عملاقة وعلى رأسها شركة أنرون الأمريكية، حيث كان لإنهيار الشركة أسباب متعددة ومنها قضايا تتعلق بعدم إفصاح الشركة على دخولها بعقود أجله لمشتقات مالية مرتبطة بالطاقة (خوري، ٢٠٠٢: ٣٦).

٢-١-٤: أهداف الإفصاح التقليدي والإفصاح المعاصر.

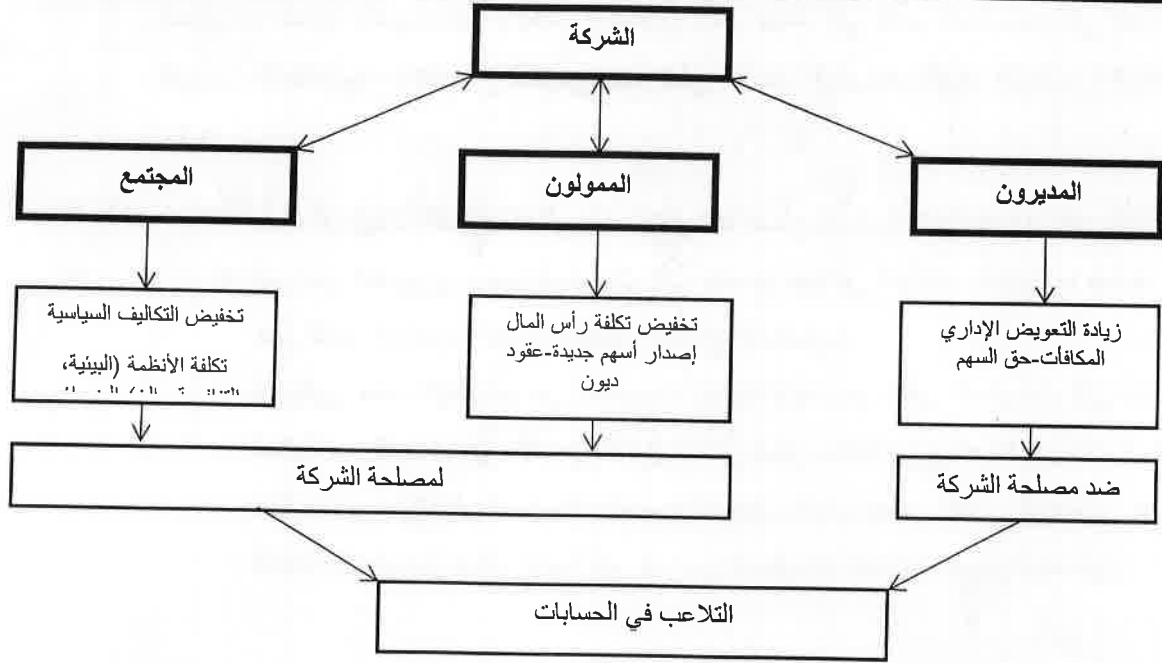
أن النظرة التقليدية للإفصاح هي تلك التي تركز على حماية المستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية والذي يسمى بالإفصاح الوقائي الذي يهدف إلى القضاء على أية أضرار قد تضر المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادي، أما النظرة المعاصرة للإفصاح عن

المعلومات المالية والذي يسمى بالإفصاح التثقيفي الذي يهدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في إتخاذ القرارات الاستثمارية، فالإفصاح التثقيفي يقوم على الأسس الرئيسية الآتية: (الوقاد، ٢٠١١: ١٨٩-١٩٠).

- ✓ يجب أن تهدف المعلومات إلى تقديم معلومات تصلح كأساس لإتخاذ قرارات اقتصادية.
- ✓ ليس من الضروري توجيه المعلومات التي يفصح عنها في البيانات المالية بما يساعد المستثمر على تقدير المتغيرات اللازمة لتطبيق النماذج الاستثمارية.
- ✓ أن يكون هدف الإفصاح عن المعلومات المالية يتجة نحو توفير المعلومات التي تمكن السوق المالية من التوصل إلى الأسعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطرة من خلال تجنب استخدام المعلومات الخاصة لتحقيق مكاسب بعض الفئات المتعاملين على حساب الفئات الأخرى من خلال إتاحة أكبر قدر من المعلومات الملائمة لجميع المتعاملين.

٢-١-٥: دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية.

تمارس الشركات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية تؤثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتكون تلك التغييرات إما في التلاعب بالسياسات المتبعة، أو التقديرات المحاسبية، أو التغير في الوحدة المحاسبية، ويعتبر تغير السياسات والطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة الشركة من أشهر أدوات إدارة المكاسب (رياض، ٢٠٠٨: ٢٩)، ويرى كل من (Stolowy & Breton, 2004) أنه يمكن تقسيم الدوافع لممارسة التلاعب في السياسات المحاسبية والحسابات إلى دوافع المديرين، وقد أشارت دراسة (Holthausen, et. Al, 1995:85) إلى أن الإدارة تسعى إلى التخفيض المتعمد للأرباح في حاله وصول المكافأة الإدارية إلى الحد الأقصى نظراً لأن تعظيم الأرباح لن ينعكس على المكافأة بالزيادة، وبناء عليه فإن السلوك الإداري في هذه الحالة يتسم بالتوجه نحو تعمد تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات اللاحقة إذا بلغت المكافأة الحد الأقصى، ودوافع لمصلحة الممولين، ودوافع لمصلحة المجتمع، وجميع هذه الدوافع تصب في مصلحة الشركة، إلا دوافع المديرين التي قد تكون شخصية وضد مصلحة الشركة، كما مبين في الشكل التالي:



شكل رقم (٢)

Stolowy, & Breton, (2004) "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", Review of Accounting and Finance, Vol. 3 Issue: 1, pp.5.

أن أي قرار في الحياة يتم اتخاذه يكمن خلفه دافع معين، أي أن الدافع يكمن وراءه تحقيق أهداف مسبقة، لذلك فإن للإدارة دوافع للتلاعب بالسياسات المحاسبية وقد بينت نتائج العديد من الدراسات السابقة أهم هذه الدوافع وكما يلي: (اللوزي، ٢٠١٣: ١٢).

١. الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم السوق المالي: أن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد دافعاً أو حافزاً للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير.
٢. الدوافع التعاقدية: تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعدين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة وبين أصحاب المصالح الأخرى.

٣. الدوافع التنظيمية: كلما زادت احتمالات تعرض الشركة إلى ضغوطات خارجية وتدخلات من قبل

الحكومة لجأت إدارة الشركات إلى تبني سياسات محاسبية تظهر مستويات منخفضة من الربح.

كما تم تقسيم هذه الدوافع إلى دوافع داخلية وأخرى خارجية وكما يلي: (إبراهيم، ٢٠٠٦: ١١).

١. دوافع داخلية: يقصد بالدوافع الداخلية، هي تلك الدوافع التي تتبع من داخل الشركة، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم الشركة وربحياتها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية، فضلاً عن خطة حوافز الإدارة، وكما يلي:

أ- حوافز الإدارة: يقوم هذا الدافع على فكرة أن إدارة الشركة سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مركزها الوظيفي، حيث يتفق هذا الدافع مع نظرية الوكالة.

ب- حجم الشركة: تميل الشركات الأكبر حجماً إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح، كما يؤدي ذلك إلى تحقيق منافع متعددة لهذه الشركات سواء كانت في صورة تحقيق وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي.

ت- هيكل التمويل: أن الشركات التي يعتمد هيكلها التمويلي على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية تلجأ إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية بالمقارنة مع مثيلاتها التي يعتمد هيكلها التمويلي على حقوق الملكية فقط. لذلك تلجأ هذه الشركات إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل.

ث- الوفورات الضريبية: تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويمكن للإدارة تحقيق الهدف الذي تسعى إليه في إطار المرونة المتاحة لها للاختيار من بين الطرق المحاسبية.

ج- ربحية الشركة: يعتبر حجم الأرباح المتحققة للشركة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة الشركة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، فكلما زادت أرباح الشركة كلما كان لها فرصة أكبر في ممارسة تمهيد الدخل والعكس صحيح.

٢. الدوافع الخارجية: تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجة عن إرادة الشركة والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وتتنحصر هذه الدوافع إلى ما يلي: (Moses, 1987: 31).

أ- المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية: لقد أصبحت المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أمراً طبيعياً وواقعياً تقبله جميع الجهات المهنية لأن عدم السماح بها يعتبر تجاهل للظروف المختلفة المحيطة بالشركات والتي لا تسمح باستخدام ممارسات محاسبية

متمثلة حتى لو كانت هذه الشركات داخل صناعة واحدة، وتسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للشركة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة، وقد تنبّهت العديد من الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة إلى السلوك الإداري تجاه مرونة تطبيق المعايير المحاسبية وذلك من خلال التركيز على الشركات من عدم التحول من خيار محاسبي إلى آخر دون وجود مبررات كصدور معيار محاسبي جديد أو الغاء بديل معين، وكذلك الطلب من الإدارة الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية عن عملية التحول من خيار محاسبي إلى آخر وبيان أثر هذا التحول لإصحاب المصالح (Durtschi & Easton, 2005: 42).

ب- طبيعة المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي: يعتبر المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على ممارسة تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتحايل أو التضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل، وبصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي وسياسي في بعض أعمال الشركات كبيرة الحجم ذات التأثير على النشاط الاقتصادي مما يجعل هذه الشركات محط أنظار الجهات الحكومية والرسمية والرأي العام بشكل دائم.

ت- غياب متطلبات المنظمات المهنية والهيئات الرقابية: تفرض المنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة على الشركات في مجتمع ما ضرورة الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية باعتبارها أمراً لا يجوز التجاوز عنه وإلا تعرضت هذه الشركات لكثير من الصعوبات المهنية، كما أن الجهات الرقابية مثل هيئة سوق المال تسعى إلى رقابة الأسواق والحفاظ على المصالح الاقتصادية للشركات والمجتمع ككل من خلال متابعة تطبيق القواعد والإجراءات وبصفة خاصة ما يتعلق بقواعد النشر والشفافية، لذا فإن غياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارسة تمهيد الدخل، وعليه يجب تنفيذ عملية المراجعة بمهنية عالية وإلزام المدققين بقواعد السلوك المهني للحد من التلاعب بالسياسات المحاسبية وممارسة تمهيد الدخل (Bauwhde & Willekens, 2000: 189).

٢-١-٦: دور السلوك الأخلاقي في الحد من التلاعب بالسياسات المحاسبية:

إن للمحاسبين دوراً مهماً في المجتمع، ويعتمد المستثمرون وأصحاب الودائع وأصحاب العمل والحكومة والجمهور على المحاسبين المهنيين، لذلك تعد الالتزامات الأخلاقية أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب

توافرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى وجه الخصوص في المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي ومنها مهنة المحاسبة، وقد حثت العديد من المنظمات المهنية والحكومية على أهمية إجراء المزيد من الدراسات للتعرف على أوجه القصور في الالتزامات الأخلاقية لممارسي مهنة المحاسبة، وقد أشار إلى ذلك عدد كبير من الباحثين في مجال المحاسبة وحثوا على القيام بالآتي: (الغضنفر، ٢٠١٣: ٦١).

١. تعديل برامج التعليم لرفع مستوى الالتزامات الأخلاقية لدى طلاب المحاسبة.
٢. تطوير برامج التدريب للمحاسبين لتحسين الحفاظ على الالتزامات الأخلاقية في الممارسة.
٣. تعديل ميثاق السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة.

٢-٢: الدراسات السابقة.

هدفت دراسة (دهمش، ١٩٩٤) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن" إلى التعرف على مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق، وكذلك التعرف على الضوابط العامة كالسياسات والإجراءات، وإلقاء الضوء على مدى وأهمية وجود هيئات رقابية مسئولة عن الإشراف على تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لهذه الضوابط، وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق، وأن أكثر المعوقات التي قد تحول دون إتباع وتطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بدرجة كافية، أما أهم التوصيات، قيام مكاتب تدقيق الحسابات بإيلاء الأهمية للمتطلبات المهنية وخاصة سياسات السرية والاستقلالية، وعدم قيامهم بأية علاقات مالية أو تجارية محظورة بموجب سياسات الاستقلالية، كذلك أوصت بضرورة قيام مكتب تدقيق الحسابات بوضع إجراءات محددة لضمان اختيار الأشخاص للعمل في المكتب بحيث تتوفر فيهم المهارات، والصفات المهنية اللازمة لقيامهم بأداء الأعمال الموكلة إليهم بكفاءة.

أما دراسة (إبراهيم، ٢٠٠٨)، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، فقد هدفت الدراسة إلى وضع مدخل مقترح لتحديد أهم المتغيرات التي لها تأثير على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية وتحديد التأصل العلمي لمفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية من خلال دراسة استقرائية تحليلية انتقادية مقارنة، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث إلى أن مفهوم

جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية لا بد أن يتسع ليشمل العديد من الجوانب منها (جودة تنفيذ العمل الميداني، والتخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، وتحقيق أهداف المراجعة الخارجية في الأوقات المحددة بالمستوى المطلوب والالتزام بمعايير المراجعة المهنية الدولية والمصرية ووضع الأساليب والإجراءات المناسبة لزيادة مستوى القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات الجوهرية لدى العميل والإفصاح الجيد والمناسب في تقرير المراجعة، ومن أهم التوصيات: أنه لا يمكن التعبير عن مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية من خلال الاعتماد على جانب واحد فقط أو من خلال متطلبات أو مستلزمات الجودة بل ينبغي أن يكون هذا المفهوم شاملاً متكاملًا، من خلال تناول الإطار الفكري للمدخل المقترح.

كذلك بينت دراسة (عيسى، ٢٠٠٨)، بعنوان "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح" حيث هدفت هذه الدراسة إلى المساعدة في فهم جودة عملية المراجعة وتقييم مدى سلامة حجم منشأة المراجعة (مكتب التدقيق) وبعض العوامل الأخرى التي حظيت باهتمام الكتابات السابقة كمؤشرات للجودة، كما إبرزت دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المالي المصري، ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود علاقة سلبية بين مدة خدمة المراجعة وجودة المراجعة، فكلما انخفضت مدة خدمة المراجعة كلما زادت قدرة المراجع على اكتشاف ومعالجة سلوك إدارة الأرباح وبالتبعية تزداد جودة المراجعة.

أما دراسة (Barthet al, 2002)، بعنوان "أدلة من المدققين حول قرارات إدارة الأرباح للمديرين والمدققين"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الدليل المتعلق بإدارة الأرباح بدراسة كيفية تأثير إدارة الأرباح بالخاصية الرئيسة للمعايير المحاسبية (دقة التعليمات التي توفرها المعايير)، وكذلك الخاصية الرئيسة لعملية التقرير المالي (فاعلية المدققين الخارجيين). وأعطت الدراسة الأدلة من خلال (٥١٥) تجربة للمدققين مع عملاء حاولوا التلاعب بالأرباح بالاستناد إلى النظرية والنتائج، وتمكن الباحث بهذه الطريقة من تحليل قرارات المديرين كلا على حدة عن كيفية محاولتهم إدارة الأرباح، وقرارات المدققين التخلي عن تعديل محاولات المديرين لإدارة الأرباح أو عدمه، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن المدى الذي يتورط فيه المديرون في هيكلة الصفقة يعتمد على دقة المعايير المحاسبية المعنية، بسبب توقع المديرين بأن دقة المعايير تؤثر في الكيفية التي يتفاعل فيها المدققون مع إدارة الأرباح، وتفترض على وجه الخصوص، أن المديرين أقدر على إدارة الأرباح، وأن المدققين يميلون إلى

التخلي عن تعديل تقاريرهم، ويتوقع أن يتخلى المدقق عن إدارة الأرباح غير المهمة في نظره عندما يجريها عملاء كبار.

٣-٢: ما يميز هذه الدراسة:

امتازت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بقياس أثر رقابة جودة التدقيق لمكاتب مراقبي الحسابات من وجهه نظر مكاتب مراقبين الحسابات العراقيين على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية، ومن ثم بيان أثر التلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي وكذلك على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق والإفصاح المحاسبي.

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

١-٣: تحليل البيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للمستجيبين. يتناول هذا الجزء وصف الخصائص الديموغرافية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة من حيث (العمر، الوظيفة الحالية، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة في مجال العمل الحالي، والتخصص العلمي، والشهادات المهنية). ولبيان وصف خصائص عينة الدراسة، تم إيجاد التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة على النحو التالي.

جدول رقم (٢)

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
العمر	أقل من ٣٠ سنة	3	% 9.10
	من ٣٠ - أقل من ٤٠ سنة	14	% 42.42
	من ٤٠ - أقل من ٥٠ سنة	8	% 24.24
	من ٥٠ - أقل من ٦٠ سنة	6	% 18.18
	من ٦٠ سنة فأكثر	2	% 6.06
	المجموع	33	% 100

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة الحالية	استاذ جامعي	16	% 48.48
	مراقب حسابات	17	% 51.52
	المجموع	33	% 100

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	0	% 0.00
	ماجستير	19	% 57.58
	دكتوراه	14	% 42.42
	المجموع	33	%100

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	33	% 100
	المجموع	33	%100

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الشهادات المهنية	محاسب قانوني عراقي	13	% 39.40
	محاسبي قانوني بريطاني	4	% 12.12
	لا يوجد شهادة مهنية	16	%48.48
	المجموع	33	% 100

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الخبرة في مجال العمل الحالي	من ٥ - أقل من ١٠ سنوات	5	% 15.15
	من ١٠ - أقل من ١٥ سنة	9	% 27.28
	من ١٥ - أقل من ٢٠ سنة	14	% 42.42
	من ٢٠ - أقل من ٢٥ سنة	3	% 9.09
	من ٢٥ سنة فأكثر	2	% 6.06
	المجموع	33	% 100

من خلال تحليل الجدول رقم (٢)، اعلاه والخاص بالخصائص الديموغرافية للمستجيبين، أن نسبة (42.42%) تتراوح اعمارهم بين (30-40) سنة، أما نسبة الوظيفة الحالية فقد بلغت (51.52%) ممن يعملون مراقبي حسابات، وكذلك فإن أكثر المستجيبين يحملون شهادة الماجستير ونسبة (57.57%)، و (100%) تخصص محاسبة، وكذلك فقد بلغت نسبة (39.39%) ممن يحملون شهادة مهنية محاسب قانوني عراقي، أما الخبرة في مجال العمل الحالي فقد بلغت (15-20) ونسبة (42.42%)، وهذا يدل على أن العينة المختارة سوف تكون إجاباتها ذو مصداقية عالية على أسئلة الإستبانة.

٢-٣: وحدة التحليل.

تم إستهداف عينة من السادة مراقبي الحسابات المستقلين وكذلك الاساتذة التدريسين، حيث تم توزيع (50) إستبانة، تم أعتما د (33) إستبانة أي بنسبة (66%) للتحليل، أما الاستبانات المهملة فقد بلغت (6) وذلك لعدم الاجابة على كامل أسئلة الاستبانة، ويبين الجدول رقم (٣) عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والمعمدة في التحليل وكما يلي:

جدول رقم (٣)

عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والمعمدة في التحليل

النسبة المئوية	العدد	البيان
100 %	50	الإستبانات الموزعة
12 %	6	الإستبانات المهملة
22 %	11	الإستبانات غير المستردة
66 %	33	الإستبانات المستردة والخاضعة للتحليل

٣-٣: تحليل ومعالجة بيانات الإستبانة.

قام الباحث بإعطاء خمسة بدائل لإجابات السادة المستهدفين على جميع فقرات الإستبانة والبالغ عددها (32) فقرة، واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي (Five Point Likert Scale)، وهو مقياس مئوي

مكون من خمسة درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل فقرات الإستبانة وتحويلها إلى بيانات كمية حتى يمكن قياسها إحصائياً، حيث يعطي العلامات التالية:

جدول رقم (٤)

بدائل لإجابات المستهدفين لفقرات الإستبانة

١	٢	٣	٤	٥
أوافق بدرجة متدنية جداً	أوافق بدرجة متدنية	أوافق بدرجة متوسطة	أوافق	أوافق بشدة

إستناداً إلى ما تقدم، فإن المتوسطات الحسابية التي توصلت لها الدراسة، سيتم التعامل معها لغايات تفسير البيانات الخاصة بالمحاور الخمسة، وعلى النحو التالي:

الحد الأعلى للبيانات - الحد الأدنى للبيانات 1 - 5

$$\text{طول الفترة} = \frac{1.33}{\text{عدد المستويات}} = \frac{1.33}{3}$$

تم تقسيم الاوساط الحسابية إلى ثلاث مستويات وكما يلي (منخفض، ومتوسط، ومرتفع):

جدول رقم (٥)

المستوى والوسط الحسابي

العدد	المستوى	الوسط الحسابي
١	المستوى المنخفض	من ١.٠٠ إلى أقل من ٢.٣٣
٢	المستوى المتوسط	من ٢.٣٣ إلى أقل من ٣.٦٦
٣	المستوى المرتفع	من ٣.٦٦ لغاية ٥.٠٠

٤-٣: اختبار ثبات أداة الدراسة.

أن المقصود بثبات أداة الدراسة "هي إمكانية الحصول على نفس النتائج عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم وفي ظل ظروف واحدة" (Sekaran, 2003, p85)، حيث تم احتساب معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، لقياس مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الإستبانة ويفسر (Sekaran)، أن القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس هي (60 %) فأكثر، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٦)

قيم معامل الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة

الرقم	البعد	قيمة ألفا
١.	فقرات المحور الأول (الفرضية الأولى)	.808
٢.	فقرات المحور الثاني (الفرضية الثانية)	.752
٣.	فقرات المحور الثالث (الفرضية الثالثة)	.757
٤.	فقرات المحور الرابع (الفرضية الرابعة)	.611
	جميع المحاور	.840

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٦)، أن قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لفقرات أداة الدراسة تراوحت بين (0.611 – 0.808)، بالإضافة إلى أن قيمة ألفا لجميع الفقرات كانت (0.840)، وبالتالي تكون جميع القيم أكبر من (60%) وهذا مؤشر على الاتساق بين فقرات أداة الدراسة، وموثوقية أداة الدراسة وأمكانية الاعتماد عليها لإجراء التحليل الإحصائي.

٥-٣: عرض البيانات ومناقشة النتائج.

فيما يأتي عرض للبيانات الخاصة بكل فرضية من فرضيات البحث لإستخدامها في تحليل نتائج كل منها، ومن خلال الاستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

جدول رقم (٧)

Descriptive Statistics

عرض وتحليل البيانات ومناقشة نتائج الفرضية الأولى التي تنص على (لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية)، وقد تم الاستعانة بالاسئلة (٨-١) من اسئلة الإستبانة وكما يلي:

الترتيب	Std. Deviation الأنحراف المعياري	Mean الوسط الحسابي	الفقرة	رقم الفقرة
1	.712	4.52	يلتزم موظفي مكتب مراقب الحسابات بمبادئ الأمانة والسرية والموضوعية والاستقلال من الناحية الذهنية والموضوعية مما يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي	1
4	.782	4.13	يوظف مكتب مراقب الحسابات أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة اللازمة لمساعدته على الوفاء بمسئوليته لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي	2
2	.727	4.18	توزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن أن المهمة المناسبة للشخص المناسب علمياً وعملياً لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي	3
5	.781	4.12	ينبغي أن يكون هناك توجيهاً وإشرافاً كافيين على العمل وعلى جميع المستويات لتوفير الضمان المعقول لمكتب مراقب الحسابات بأن العمل الذي أنجزه يعنى بمعايير الجودة ويعزز جودة الإفصاح المحاسبي	4
8	.944	3.73	يجب على مكتب مراقب الحسابات إجراء تقييم للعميل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة لضمان جودة الإفصاح	5

المحاسبي			
6	يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز جودة الإفصاح المحاسبي	3.94	.998
7	يجب على مكتب مراقب الحسابات عندما يريد قبول العميل أو الاستمرار في علاقته معه أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل: الاستقلالية، مقدرته على تقديم خدماته للعميل بشكل سليم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل لتحقيق أعلى مستوى من الجودة	4.17	.807
8	يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يفحص مدى فعالية إجراءاته وسياساته الخاصة بمراقبة الجودة وبشكل مستمر والمحافظة على تطويرها لزيادة جودة الإفصاح المحاسبي	4.03	.918
	المعدل العام	4.102	0.833

من خلال ملاحظة الإجابات في الجدول رقم (٧)، فإن الوسط الحسابي للفقرة رقم (1) ذات الترتيب الأول (يلتزم موظفي مكتب التدقيق بمبادئ الأمانة والسرية والموضوعية والاستقلال من الناحية الذهنية والموضوعية مما يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (4.52) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.712)، أن زيادة الانحراف المعياري عن العدد (1) دليل على بداية تشتت آراء واتجاهات أفراد العينة، أما في حالة أقل من العدد (1) فهذا دليل على تجانس آراء واتجاهات أفراد العينة، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (3) ذات الترتيب الثاني (توزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن أن المهمة المناسبة للشخص المناسب علمياً وعملياً لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (4.18) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.727) والذي يعبر عن اتفاق وتجانس بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (7) ذات الترتيب ما قبل الأخير (يجب على مكتب التدقيق أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (3.94) وهو ضمن المستوى المرتفع

وبانحراف معياري مقداره (998). والذي يعبر عن اتفاق بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (6) ذات الترتيب الاخير (يجب على مكتب التدقيق إجراء تقييم للعميل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة لضمان جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (3.73) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (944). والذي يعبر عن تجانس بين آراء المستجيبين، أما المعدل العام فقد بلغ المتوسط الحسابي بمقدار (4.102)، وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.833)، حيث يبين أن هناك تجانس في آراء المستجيبين.

جدول رقم (٨)

Descriptive Statistics

عرض وتحليل البيانات ومناقشة نتائج الفرضية الثانية التي تنص على (لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية)، وقد تم الاستعانة بالاسئلة (٩-١٦) من اسئلة الاستبانة:				
رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
9	يلتزم موظفي مكتب مراقب الحسابات بالاستقلالية مما يسهم في تقليل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	4.23	.662	6
10	توظف مكتب مراقب الحسابات أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة يساهم في الحد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	4.45	.711	1
11	توزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن في تقليل دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية	4.39	.659	2

أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

12	التوجيه والإشراف على العمل في مكتب مراقب الحسابات بأن العمل الذي أنجزه يعنى بمعايير الجودة يحول دون تحقيق دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية	4.24	.708	5
13	تقييم للعميل المحتمل قبل قبول مهمة يقلل من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	4.36	.699	3
14	مراجعة مكتب مراقب الحسابات علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة يقلل من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	4.09	.765	8
15	يجب على مكتب مراقب الحسابات تقييم الامانة التي تتمتع بها إدارة العميل لتقلل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	4.30	.585	4
16	يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يدفع الإدارة بعدم التلاعب بالسياسات المحاسبية	4.18	.983	7
	المعدل العام	4.28	0.721	

من خلال ملاحظة الإجابات في الجدول رقم (٨)، فإن الوسط الحسابي للفقرة رقم (10) ذات الترتيب الأول (توظف مكتب التدقيق أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة يساهم في الحد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية)، فقد بلغ (4.45) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.711)، أن زيادة الانحراف المعياري عن العدد (1) دليل على بداية تشتت آراء واتجاهات أفراد العينة، أما في حالة أقل من العدد (1) فهذا دليل على تجانس آراء واتجاهات أفراد العينة، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (11) ذات الترتيب الثاني (توزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن في تقليل دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية)، فقد بلغ (4.39) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.659) والذي يعبر عن اتفاق وتجانس بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (16) ذات الترتيب ما قبل الأخير (يجب على مكتب التدقيق أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يدفع الإدارة بعدم التلاعب بالسياسات

المحاسبية)، فقد بلغ (4.18) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.983) والذي يعبر عن اتفاق بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (14) ذات الترتيب الاخير (مراجعة مكتب التدقيق علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة يقلل من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية)، فقد بلغ (4.09) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.765) والذي يعبر عن تجانس بين آراء المستجيبين، أما المعدل العام فقد بلغ المتوسط الحسابي بمقدار (4.28)، وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.721)، حيث يبين أن هناك تجانس في آراء المستجيبين.

جدول رقم (٩)

Descriptive Statistics

عرض وتحليل البيانات ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة التي تنص على (لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) لدوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية)، وقد تم الاستعانة بالاسئلة (١٧-٢٤) من اسئلة الاستبانة وكما يأتي:				
رقم الفقرة	الفقرة	Mean الوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري	الترتيب
17	تقوم بعض إدارة الشركات باختيار الطرق المحاسبية التي تُفسر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة في سبيل تحقيق حوافز إدارية تعظم منفعتها الذاتية طبقاً لهيكل الملكية مما يحول دون تحقيق جودة في الإفصاح المحاسبي	4.09	.631	2
18	تميل بعض الشركات الكبيرة للتلاعب بالسياسات المحاسبية عن طريق اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفض أو تؤجل من الاعتراف بالإيراد لتحقيق وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي مما يقلل من جودة الإفصاح المحاسبي	3.94	.827	4
19	أن بعض الشركات التي يعتمد هيكلها التمويلي على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية تلجأ للتلاعب بالسياسات المحاسبية وبالنتيجة يقلل من جودة الإفصاح المحاسبي	3.92	.915	5
20	تلجأ بعض الشركات بالتلاعب بالسياسات المحاسبية الخاصة بالدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية أو تأجيلها إلى	3.91	.947	6

أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

			المستقبل مما ينعكس سلباً على جودة الإفصاح المحاسبي	
21	يعتبر حجم الأرباح المتحققة والمتوقعة من الشركة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة الشركة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وذلك يحول دون تحقق جودة الإفصاح المحاسبي	3.65	.957	8
22	المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها تساهم في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على جودة الإفصاح	4.00	1.031	3
23	طبيعة المناخ الاقتصادي والاجتماعي والقانوني السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح	3.90	.805	7
24	غياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارساتها التي تنعكس سلباً على جودة الإفصاح المحاسبي	4.18	.769	1
	المعدل العام	3.94	.860	

من خلال ملاحظة الإجابات في الجدول رقم (٩)، فإن الوسط الحسابي للفقرة رقم (24) ذات الترتيب الأول (غياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارساتها التي تنعكس سلباً على جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (4.18) وهو ضمن المستوى المرتفع وبإنحراف معياري مقداره (.769)، أن زيادة الانحراف المعياري عن العدد (1) دليل على بداية تشتت آراء واتجاهات أفراد العينة، أما في حالة أقل من العدد (1) فهذا دليل على تجانس آراء واتجاهات أفراد العينة، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (17) ذات الترتيب الثاني (تقوم بعض إدارة الشركات بإختيار الطرق المحاسبية التي تُفسر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة في سبيل تحقيق حوافز إدارية تعظم منفعتها الذاتية طبقاً لهيكل الملكية مما يحول دون تحقيق جودة في الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (4.09) وهو ضمن المستوى المرتفع وبإنحراف معياري مقداره (.631) والذي يعبر عن اتفاق وتجانس بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (23) ذات الترتيب ما

قبل الاخير (طبيعة المناخ الاقتصادي والاجتماعي والقانوني السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح)، فقد بلغ (3.90) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.805) والذي يعبر عن اتفاق بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (21) ذات الترتيب الاخير (يعتبر حجم الأرباح المتحققة والمتوقعة من الشركة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة الشركة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وذلك يحول دون تحقق جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (3.65) وهو ضمن المستوى المتوسط وبانحراف معياري مقداره (0.957) والذي يعبر عن تجانس بين آراء المستجيبين، أما المعدل العام فقد بلغ المتوسط الحسابي بمقدار (3.94)، وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (0.860)، حيث يبين أن هناك تجانس في آراء المستجيبين.

جدول رقم (١٠)

Descriptive Statistics

الترتيب	Std. Deviation الأنحراف المعياري	Mean الوسط الحسابي	الفقرة	رقم الفقرة
3	.663	3.67	لا تؤثر تلاعب الإدارة بالسياسات المحاسبية على رقابة جودة التدقيق	25
8	.914	3.31	التلاعب بالسياسات المحاسبية يؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي	26
4	.983	3.65	الهيكل التمويلي للشركة يؤثر على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي	27
7	.998	3.39	تلجأ بعض الشركات بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	28

			الخاصة بالدخل لتجنب الضرائب مما يؤثر على سلباً على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي	
29	عدم استقرار إدارة الشركة يزيد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي	4.02	712	1
30	مرونة تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية تساهم في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح	3.74	659	2
31	تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح وجودة رقابة التدقيق	3.58	769	5
32	غياب متطلبات المنظمات المهنية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارستها التي تنعكس سلباً على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح	3.44	918	6
	المعدل العام	3.60	827	

من خلال ملاحظة الإجابات في الجدول رقم (١٠)، فإن الوسط الحسابي للفقرة رقم (29) ذات الترتيب الأول (عدم استقرار إدارة الشركة يزيد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (4.02) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره (712)، أن زيادة الانحراف المعياري عن العدد (1) دليل على بداية تشتت آراء واتجاهات أفراد العينة، أما في حالة أقل من العدد (1) فهذا دليل على تجانس آراء واتجاهات أفراد العينة، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (30) ذات الترتيب الثاني (مرونة تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية تساهم في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح)، فقد بلغ (3.74) وهو ضمن المستوى المرتفع وبانحراف معياري مقداره

(659). والذي يعبر عن اتفاق وتجانس بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (28) ذات الترتيب ما قبل الاخير (تلجأ بعض الشركات بالتلاعب بالسياسات المحاسبية الخاصة بالدخل لتجنب الضرائب مما يؤثر على سلباً على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (3.39) وهو ضمن المستوى المتوسط وانحراف معياري مقداره (0.998) والذي يعبر عن اتفاق بين آراء المستجيبين، أما الوسط الحسابي للفقرة رقم (26) ذات الترتيب الاخير (التلاعب بالسياسات المحاسبية يؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي)، فقد بلغ (3.31) وهو ضمن المستوى المتوسط وانحراف معياري مقداره (0.914) والذي يعبر عن تجانس بين آراء المستجيبين، أما المعدل العام فقد بلغ المتوسط الحسابي بمقدار (3.60)، وهو ضمن المستوى المتوسط وانحراف معياري مقداره (0.827)، حيث يبين أن هناك تجانس في آراء المستجيبين.

٣-٦ : اختبار ارتباط بيرسون (Person).

يتم من خلال هذا الاختبار قياس وتحديد قوة العلاقة بين المتغيرات الكمية وارتباطها، وتكون نوع العلاقة حسب إشارة معامل الارتباط، ويتم تقسيم الارتباط إلى أربع مستويات حيث يكون ضعيف إذا كانت قيمة (r) ، محصورة بين $(0.00 < r < 0.25)$ ، ومتوسط إذا كانت القيم محصورة بين $(0.25 < r < 0.75)$ ، وقوي إذا كانت القيم محصورة بين $(0.75 < r < 1.00)$ ، أما المستوى الأخير فهو عندما تكون قيمة $(r=1)$ وفي هذه الحالة يكون الارتباط تام.

جدول رقم (١١)
Correlations

المتغيرات	رقابة جودة التدقيق	جودة الإفصاح	دوافع الإدارة
رقابة جودة التدقيق	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N 33	1	
جودة الإفصاح	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N 33	.304(**) .086 33	
دوافع الإدارة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N 33	-.125(**) .488 33	.213(**) .235 33

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يبين الجدول رقم (١١) أعلاه والخاص بقياس معامل ارتباط بيرسون الذي يستخدم في قياس البيانات الكمية بمستوى دلالة أقل من (0.01)، والذي يعتمد على القيم الفعلية، حيث بين إلى أن أعلى ارتباط قد بلغ (0.304). بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح في القوائم المالية وهو علاقة طردية متوسطة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.01)، وقد بلغ الارتباط بين جودة الإفصاح ودوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية بمقدار (0.213). أما الارتباط بين رقابة جودة التدقيق ودوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية فقد بلغ بمقدار (-0.125)، وهو علاقة عكسية عند مستوى دلالة (0.01).

٧-٣ : اختبار الانحدار الخطي البسيط بين متغيرات البحث.

١-٧-٣ : اختبار الانحدار الخطي البسيط بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي:

جدول رقم (١٢)

ANOVA

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	36.782	1	36.782	89.214	.000
Residual	361.763	31	11.670		
Total	398.545	32			

Predictors: (Constant), رقابة جودة التدقيق

Dependent Variable: جودة الإفصاح المحاسبي

جدول رقم (١٣)

Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
	B	Std. Error	Beta	Std. Error
1 (Constant)	26.259	4.553		.000
رقابة جودة التدقيق	.244	.138	.304	.000

Dependent Variable: جودة الإفصاح المحاسبي

يتضح من الجدولين السابقين (١٢) و (١٣):

- إن قيمة F تساوي (89.214) وهي معنوية عند مستوى دلالة (0.05) مما يعني أن المتغير المستقل (رقابة جودة التدقيق) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (جودة الإفصاح المحاسبي).
- بلغت قيمة معامل الارتباط (R(.304) ومستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني أن العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وبين جودة الإفصاح المحاسبي علاقة طردية موجبة، وهذا يعني أن زيادة استخدام رقابة جودة التدقيق تعكس طردياً على جودة الإفصاح المحاسبي.
- كما بلغت درجة التأثير B(26.259) أي أن التغير الحاصل في رقابة جودة التدقيق سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي بمقدار قيمة مضروبة بـ(0.244)، ويمكن تبين ذلك من خلال معادلة الانحدار التالية:

$$Y1 = 26.259 + 0.244X$$

٣-٢-٧: اختبار الانحدار الخطي البسيط بين رقابة جودة التدقيق ودوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية:

جدول رقم (١٤)
ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	8.964	1	8.964	122.95	.000
Residual	562.915	31	18.159		
Total	571.879	32			

Predictors: (Constant), رقابة جودة التدقيق

Dependent Variable: دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

جدول رقم (١٥)
Coefficients(a)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
	B	Std. Error	Beta	Std. Error
1 (Constant)	35.562	5.679		.000
رقابة جودة التدقيق	-.121	.172	-.125	.000

Dependent Variable: ادوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية

يتضح من الجدولين السابقين رقم (١٤) و (١٥):

- إن قيمة F تساوي (122.95) وهي معنوية عند مستوى (0.05) مما يعني أن المتغير المستقل (رقابة جودة التدقيق) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية).
- بلغت قيمة معامل الارتباط R (-.125) وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني أن العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وبين دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية علاقة عكسية سالبة، وهذا يعني أن زيادة استخدام رقابة جودة التدقيق تعكس عكسياً على دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية.
- كما بلغت درجة التأثير B (35.562) أي أن التغير الحاصل في رقابة جودة التدقيق سيؤدي إلى تغير عكسي في دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية بمقدار قيمة مضروبة بـ (-.121)، ويمكن تبين ذلك من خلال معادلة الانحدار التالية:

$$Y_2 = 35.562 - 0.121X$$

أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

٣-٧-٣: اختبار الانحدار الخطي البسيط بين دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة

الإفصاح المحاسبي:

جدول رقم (١٦)

ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	25.873	1	25.873	77.173	.000
Residual	546.006	31	17.613		
Total	571.879	32			

a Predictors: (Constant), دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية

b Dependent Variable: جودة الإفصاح المحاسبي

جدول رقم (١٧)

Coefficients(a)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
	B	Std. Error	Beta	Std. Error
1 (Constant)	22.874	7.242		.000
دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية	.255	.210	.213	.000

a Dependent Variable: جودة الإفصاح المحاسبي

يتضح من الجدولين السابقين رقم (١٦) و (١٧):

- إن قيمة F تساوي (77.173) وهي معنوية عند مستوى (0.05) مما يعني أن المتغير المستقل (دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (جودة الافصاح المحاسبي).
- بلغت قيمة معامل الارتباط R(0.213) وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني أن العلاقة بين دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية وبين جودة الافصاح المحاسبية علاقة طردية موجبة، وهذا يعني أن زيادة دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية سوف ينعكس طردياً على جودة الافصاح المحاسبي.
- كما بلغت درجة التأثير B(22.874) أي أن التغير الحاصل في دوافع الادارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية سيؤدي إلى تغير طردي فيجودة الافصاح المحاسبي بمقدار قيمة مضروبة ب(0.255)، ويمكن تبين ذلك من خلال معادلة الانحدار التالية:

$$Y_3 = 22.874 + 0.255X$$

٣-٨ : اختبار فرضيات الدراسة.

لإختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات الخاصة بالبحث، فقد تم استخدام اختبار (One-Sample Test (T-Test)، وعلى أساس أن الوسط المرجعي الافتراضي هو (3.66)، وأن العلاقة تكون ذات دلالة احصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$.

جدول رقم (١٨)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
H01	33	32.82	4.391	.764
H02	33	34.27	3.529	.614
H03	33	31.61	4.227	.736
H04	33	33.39	3.473	.604

VARIABLES /MISSING = ANALYSIS /TESTVAL = 3.66 /T-TEST
 .CRITERIA = CI(.95) / = H01 H02 H03 H04

جدول رقم (١٩)

One-Sample Test

Test Value = 3.66						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
	Lower	Upper	Lower	Upper	Lower	Upper
H01	38.149	32	.000	29.158	27.60	30.72
H02	49.830	32	.000	30.613	29.36	31.86
H03	37.975	32	.000	27.946	26.45	29.45
H04	49.188	32	.000	29.734	28.50	30.97

١. اختبار الفرضية الأولى: (لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية).

على أساس مستوى الثقة المطلوب وما يقترن به من درجة خطأ بحيث لا يتجاوز (5%) للقضايا الاجتماعية ولإختبار مدى قبول أو رفض كل فرضية من فرضيات الدراسة فقد تم استخدام اختبار (T)، لعينة واحدة (One-Sample test)، على أساس أن العلاقة تكون ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ ، وبما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية (من الجداول المعدة لهذا الغرض)، أي أن مستوى المعنوية (T) أو مستوى الدلالة للمشاهدة يساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية الذي تم اعتماده لغايات هذه الدراسة وهو (0.05)، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية الأولى ويتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على (يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية).

٢. اختبار الفرضية الثانية: (لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية).

بما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية (من الجداول المعدة لهذا الغرض)، أي أن مستوى المعنوية (T) أو مستوى الدلالة للمشاهدة يساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية الذي تم اعتماده لغايات هذه الدراسة وهو (0.05)، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية الأولى ويتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على (يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية).

٣. اختبار الفرضية الثالثة: (لا يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ لدوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية).

بما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية (من الجداول المعدة لهذا الغرض)، أي أن مستوى المعنوية (T) أو مستوى الدلالة للمشاهدة يساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية الذي تم اعتماده لغايات هذه الدراسة وهو (0.05)، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية الأولى ويتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على (يوجد أثر ذو دلالة أحصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ لدوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية).

٤. اختبار الفرضية الرابعة: (لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وبين جودة الإفصاح بالقوائم المالية).

بما أن قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية (من الجداول المعدة لهذا الغرض)، أي أن مستوى المعنوية (T) أو مستوى الدلالة للمشاهدة يساوي (0.00)، وهو أقل من مستوى المعنوية الذي تم اعتماده لغايات هذه الدراسة وهو (0.05)، لذلك يتم رفض الفرضية العدمية الأولى ويتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على (يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وبين جودة الإفصاح بالقوائم المالية). وفيما يلي ملخص بنتائج الفرضيات:

جدول رقم (٢٠)

ملخص نتائج الفرضيات

الرقم	الفرضية	قبول أو رفض الفرضية	المعنوية
1	H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	رفض	معنوي
2	H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	رفض	معنوي
3	H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية	رفض	معنوي
4	H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وبين جودة الإفصاح بالقوائم المالية	رفض	معنوي

المبحث الرابع النتائج والتوصيات

٤-١: النتائج:

يهدف البحث إلى قياس أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية حيث توصل البحث إلى العديد من النتائج وكما يلي:

١. يوجد أثر معنوي ذو دلالة أحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، كذلك بينت النتائج بالتزام موظفي مكتب مراقب الحسابات بمبادئ الأمانة والسرية والموضوعية والاستقلال من الناحية الذهنية والموضوعية مما يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك تقوم مكاتب مراقبي الحسابات بتوزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن أن المهمة المناسبة للشخص المناسب علمياً وعملياً لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي.
٢. يوجد أثر معنوي ذو دلالة أحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لرقابة جودة التدقيق على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية، وذلك لقيام مكاتب مراقب الحسابات بتوظيف أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة والتي تساهم في الحد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية، وكذلك لتوزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن في تقليل دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية.
٣. يوجد أثر معنوي ذو دلالة أحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، وذلك لغياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارساتها التي تنعكس سلباً على جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك لقيام بعض إدارة الشركات بإختيار الطرق المحاسبية التي تُفسر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة في سبيل تحقيق حوافز إدارية تعظم منفعتها الذاتية طبقاً لهيكل الملكية مما يحول دون تحقيق جودة في الإفصاح المحاسبي.
٤. يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وبين جودة الإفصاح بالقوائم المالية، وذلك لعدم استقرار إدارة الشركة مما يزيد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية والذي ينعكس

تأثيره على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي، ولمرونة تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية والتي تساهم في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح.

٥. وجود ارتباط طردي بين متغيرات البحث حيث بينت النتائج الى أن أعلى ارتباط قد بلغ (304). بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح في القوائم المالية وهو علاقة طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة (0.01)، وكذلك وجود ارتباط بين دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة الإفصاح، وكذلك وجود ارتباط عكسي بين رقابة جودة التدقيق ودوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية.

٦. من خلال اختبار الانحدار الخطي البسيط فقد بينت النتائج إلى أن التغير الحاصل في رقابة جودة التدقيق سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي، وأن أي تغير يحصل في رقابة جودة التدقيق سيؤدي إلى تغير عكسي في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية، وأن التغير الحاصل في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي.

٤-٢: التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية يوصي الباحث بما يلي:

١. يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك على مكتب مراقب الحسابات إجراء تقييم للتعامل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة لضمان جودة الإفصاح المحاسبي.
٢. يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يدفع الإدارة بعدم التلاعب بالسياسات المحاسبية، ومراجعة مكتب مراقب الحسابات علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة يقلل من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية.
٣. يجب على المنظمات المهنية الخاصة بالعمل المحاسبي عدم التأثير بطبيعة المناخ الاقتصادي والاجتماعي السائد في المجتمع مما يساعد الإدارة على تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح.
٤. يجب عدم لجوء الشركات الى التلاعب بالسياسات المحاسبية الخاصة بالدخل لتجنب الضرائب مما يؤثر سلباً على العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي، كذلك التلاعب بالسياسات المحاسبية يؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي.

المصادر

١. إبراهيم، محمد بهاء الدين، ٢٠٠٨، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية، جمهورية مصر العربية، المجلد الثلاثون، العدد الثاني.
٢. إبراهيم، محمد زيدان، ٢٠٠٦، "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية"، جامعة المنفية، مصر.
٣. أحمد، زغدار، ومحمد، سفير، ٢٠١٠، "خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)"، مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر.
٤. الذنيبات، علي عبد القادر، ٢٠١٥، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيق"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٥. التميمي، هادي، ٢٠٠٦، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
٦. الغضنفر، محمد ظافر، ٢٠١٣، "إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل"، تنمية الرافدين، العدد ١١٤، المجلد ٣٥.
٧. اللوزي، خالد محمد، ٢٠١٣، "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان)"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
٨. الوقاد، سامي محمد، ٢٠١١، "نظرية المحاسبة"، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع.
٩. خوري، نعيم سابا، ٢٠٠٢، "انهيار انرون وتداعياته على البيئة المحاسبية"، مجلة البنوك في الأردن، المجلد ٢١، العدد الخامس، عمان، الأردن.
١٠. عيسى، سمير كامل، ٢٠٠٨، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الخامس والأربعون، ص ٤٧-١.

١١. رياض، أحمد سامح، ٢٠٠٨، "دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات المحاسبية الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة"، رسالة دكتوراه، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال.
١٢. دحدوح، القاضي، حسين أحمد وحسين يوسف، ٢٠٠٩، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاجراءات العملية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
١٣. دهمش، نعيم، ١٩٩٤، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن"، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية.
١٤. معايير التدقيق الدولية، ٢٠١٠.
15. Arens, A; Elder, R, and Beasley, M., 2009, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Fourteenth Edition (Global Edition), Pearson.
16. Barth, M., Cram, D; and Nelson, K., (2002). Accruals and the prediction of future cash flows. The Accounting Review, Vol. 76(1), P. 27-58.
17. Bauwhede, H.V. & Willekens, M. (2000). Earnings management and institutional differences: Literature Review and Discussion, Tijdschrift Voor Economie en Management, 45 (2): 189-212
18. Durtschi, c. & Easton, P. (2005). Earning Management? The Shapes of the Frequency Distributions of earnings Metrics Are Not Evidence Ipso Facto. Journal of Accounting Research , 43 (4), 557-592.
19. Holthausen, R.W.et.al., "Annual Bonus Schemes and the Manipulation of Earnings; Journal of Accounting and Economics, Feb. 1995.
20. Moses, D." income smoothing and incentives: an empirical tests using accounting changes", The Accounting Review, April, 1987.
21. Sekaran, Uma, (2003). "Research Methods for Business". John Wiley & Sons, U.S.A.
22. Stolowy, Gaétan Breton, (2004) "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", Review of Accounting and Finance, Vol. 3 Issue: 1.