

أثر جودة التدقيق في تحسين قياس مكونات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة

عمان

حنين محمد محمود النبريسي
جامعة عمان العربية
المملكة الأردنية الهاشمية

الملخص

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر جودة التدقيق في تحسين قياس مكونات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان ، وقد تم استخدام خمسة أبعاد لقياس جودة التدقيق وهي حجم مكتب التدقيق واستقلالية المدقق وخبرة المدقق وأتعاب المدقق والرقابة على جودة التدقيق التتبعي كما تم قياس متغير إدارة الأرباح بالمستحقات الكلية والمستحقات الإختيارية والمستحقات غير الإختيارية ، ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث اخضعت هذه البيانات للعديد من الأساليب الإحصائية الوصفية، مثل التحليل الخطي البسيط والمتعدد ومعامل الارتباط بين المتغيرات بيرسون لإختبار الفرضيات، حيث تم جمع البيانات من واقع التقارير المالية السنوية لعينه تكونت من 32 شركة صناعية تم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة البالغ عددها 62 شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان ، حيث شملت الدراسة الفتره من 2012 الى 2017 .

بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذات دلالة احصائية لجودة التدقيق بأبعاده مجتمعه في تحسين قياس مكونات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامه ، كما بينت نتائج الدراسة عدم وجود أثر دال احصائيا لجودة التدقيق بأبعاده مجتمعه على المستحقات الكلية ، وكذلك عدم وجود أثر دال احصائيا لجودة التدقيق بأبعاده مجتمعه على المستحقات الإختيارية وبالمقابل تبين وجود أثر ذات دلالة احصائية لجودة التدقيق بأبعاده مجتمعه على المستحقات غير الإختيارية في الشركات الصناعية المساهمة العامه .

بناء على نتائج الدراسة تم تقديم عده توصيات منها: ضرورة تقييم المدقق الخارجي لمستوى إدارة الأرباح في الشركات وتقديم تقرير بذلك إلى الجهات ذات العلاقة وكذلك ضرورة قياس إدارة الأرباح باستخدام نماذج أخرى واقتراح النموذج الأكثر مناسبة للبيئة الأردنية وإجراء تقييم دوري ودراسات حول تطور مستوى التدقيق في الأردن من خلال مراجعه تاريخيه لتقارير التدقيق ومقارنه ذلك بالأوضاع الحاليه للشركات .

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق – إدارة الأرباح – المستحقات الكلية – المستحقات الإختيارية – المستحقات غير الإختيارية – الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان

Abstract

The aim of this study was to identify the impact of audit quality on improving the measurement of the components of earning management in companies listed in (ASE) .

Five dimensions were used to measure the quality of Audit: The size of the auditing Office, the independence of the auditor, the auditor's experience, the auditor's fees. And the audit control. The earning management variable was also measured by total accruals, discretionary accruals and nondiscretionary accruals

To achieve the objective of the study descriptive analytical approach was followed, such as means, standard deviations, and using simple and multiple regression analysis to test the hypotheses of the study in addition to Pearson tests the data , were collected from the annual financial reports of a sample of 32 industrial companies which is selected randomly from the study population of 62 industrial companies listed on the ASE.

The results of the study showed a statistically significant effect of the quality of the audit by its dimensions in improving the measurement of the components of management and no statistically significant impact of the quality of the audit quality on total accruals, As well as no a statistically significant effect of the audit quality by its total dimensions on discretionary accruals, in contrast, show that there is a statistically

significant effect of the quality of the audit by its total dimensions on the nondiscretionary accruals in industrial companies. Based on the results of the study, several recommendations were made, including the need to evaluate the level of earning management in companies by external auditor and reporting to the related parties, as well as the need to measure the earning management by using other models and propose the most suitable model for the Jordanian environment , and a periodic evaluation and studies on the development of the level of auditing in Jordan through review for historical audit reports and compare with financial current conditions of the companies.

Keywords : audit quality – earning management – Non - Discretionary Accruals - Discretionary Accruals - Total Accruals - industrial companies

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

أدت إدارة الأرباح من خلال استغلال الثغرات في الطرق والسياسات المحاسبية إلى التأثير على نتائج الأداء المالي في المنشآت، مما ساهم في إهيار بعض الشركات الكبيرة مثل شركة (Enron) للطاقة، نتيجة الممارسات المفرطة لتلك الشركات في مجال إداره الأرباح بالإضافة إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبه من قبل شركات التدقيق عند قيامها بفحص حسابات الشركة، والتي وصلت في بعض الأحيان إلى حد التواطؤ كما كان الحال مع شركة (ARTHUR ANDERSON) .

وتتم ممارسة إدارة الأرباح من خلال إستخدام البدائل والسياسات المحاسبية المتاحة عند تطبيق المعايير المحاسبية والتفسيرات الخاصه بها، مما يتيح للإداره مجالاً واسعاً لتوجيه الأرباح في شركاتهم بما يحقق أهداف معينه قد تكون لصالح الإداره أو صالح الملاك.

ونظراً للدور المهم لجودة التدقيق في ضبط ممارسات إداره الأرباح والحد منها، تم الإهتمام بمهنة التدقيق كونها أداءه رقابيه تحد من الأساليب التي تتبعها الإداره في ممارسات إداره الأرباح، كون مكاتب التدقيق كانت طرفاً في الإنهيارات والأزمات الماليه التي حدثت في الشركات الكبرى وانهيار سوق المال في بعض البلدان وإصدار بيانات ماليه غير صحيحه، مما يفرض على مهنة التدقيق وشركات المحاسبه التزامات مهنية واخلاقية لتلبية احتياجات المستخدمين، ولما لجودة التدقيق من علاقه مع ممارسه إداره الأرباح والتاثير على نتائجها ، وقد جاءت هذه الدراسه للبحث في أثر جودة التدقيق في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح في الشركات الصناعيه في الاردن.

أهميه الدراسة:

تكمن أهميه الدراسه في موضوعاتها التي تتناولها بالبحث، وتتلخص فيما يلي:

أولاً: الأهميه النظرية:

- أنها من الدراسات التي توفر إطاراً معرفياً يجمع ما بين جودة التدقيق ومدى تأثيرها في تحسين قياس مكونات إدارة الأرباح.
- إثراء الأدب النظري، والمتعلق بجودة التدقيق، من جهه، ومكونات إداره الأرباح من جهه أخرى.
- التعرف على أثر جودة التدقيق بأبعادها في قياس مكونات إداره الأرباح في الشركات .
- ثانياً: الأهميه التطبيقية:
- الأخذ بنتائج هذه الدراسه لتكون مرشداً وموجهاً للشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان في ممارسه أعمالها، بصوره مناسبه، تساعد على تحقيق أهدافها ، وتنفيذ مشاريعها، وزيادة الثقه المتبادله بين مختلف الأطراف المتفاعله مع الشركات.

مشكله الدراسه وأسئلتها:

تعد إداره الأرباح من الأساليب التي تمارسها بعض الشركات أثناء إعداد القوائم الماليه، فتؤثر على قرارات مستخدمي القوائم الماليه إما بشكل ايجابي أو سلبي ، ونظراً لأهميه القوائم الماليه وما تحتويه من

بيانات يتم الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ، جاءت من هنا مشكلة الداراسه للتحقق مما إذا كان هناك أثر لجودة التدقيق في تحسين قياس مكونات إدارة الأرباح . ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية :

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

السؤال الرئيس الأول: ما أثر جودة التدقيق بأبعادها (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق و خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكليه, المستحقات الاختياريه, المستحقات غير الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعيه التاليه :

1- هل هناك أثر لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكليه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان ؟

2 - هل هناك أثر لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعداها (المستحقات الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان؟

3- هل هناك أثر لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعداها (المستحقات غير الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان؟

فرضيات الدراسة:

الفرضيه الرئيسه الأولى:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكليه, المستحقات الاختياريه, المستحقات غير الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان. وتنبثق عنها الفرضيات الفرعيه التاليه:

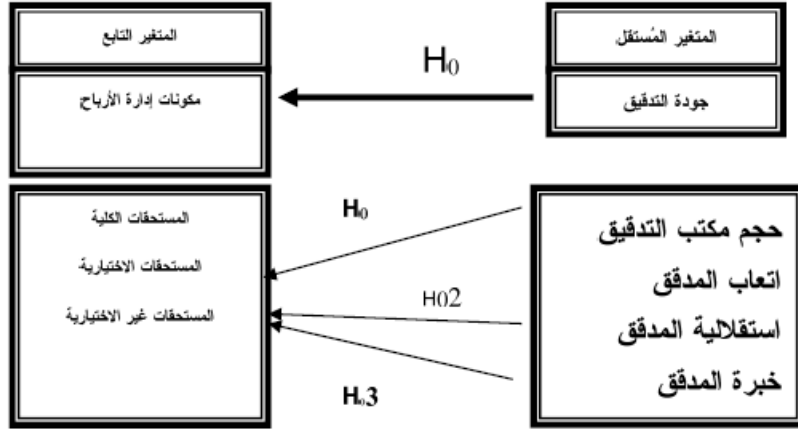
Ho1: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعداها (المستحقات الكليه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

H02 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$), لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعداها (المستحقات الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)" لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعداها (المستحقات غير الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

أنموذج الدراسة:

من أجل تحقيق أغراض هذا البحث يوضح الشكل التالي رقم (1) وبالاستناد إلى مجموعته من الدراسات السابقه.



شكل (1)

نموذج الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثه بالإعتماد على الدراسات السابقة المبينه في الجدول رقم (1)

التعريفات الإجرائية:

جودة التدقيق:

تعرف جودة التدقيق بأنها من المواضيع المهمه في مهنة التدقيق كونها تمكن المدققين باداء عمليه التدقيق بكفاءه وفعاليه وفقاً للمعايير المهنيه للتدقيق وقواعد السلوك المهني مع الإفصاح عن أي عمليه تلاعب أو غش والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم الماليه، وسيتم قياسها من خلال الأبعاد التاليه:

- حجم مكتب التدقيق :

من الأمور المهمه التي يتم التمييز بها بين مكاتب التدقيق، حيث يلعب حجم مكتب التدقيق وعدد أفراده دوراً مهماً في جودة التدقيق وسيتم قياس هذا البعد من خلال عدد العاملين في المكتب حيث سيتم حصر أعدادهم في المكاتب وتصنيفهم في فئات .

- أتعاب المدقق:

هي المبالغ التي يتقاضاها المدقق مقابل القيام بعملية التدقيق وسيتم قياس هذا البعد من خلال التقارير الماليه للشركات عينه الدراسة .
الرقابه على جودة التدقيق:

هي عباره عن المؤشرات التي يتم وضعها من قبل المؤسسه للتأكد من الاجراءات والمعايير المهنيه طبقت فعلا وبجوده وسيتم قياس هذا البعد من خلال التقارير الماليه المنشوره في سوق عمان المالي .

- استقلالية المدقق:

هي أن يبدي المدقق رأيه دون التحيز لأي طرف من الأطراف والنظر إلى الحقائق بصوره موضوعيه ، واستقلالية المدقق من أهم المواضيع لمستخدمي القوائم الماليه لإضفاء الثقه على تلك القوائم وسيتم قياس هذا البعد من خلال (Index) ويتضمن 5 ثغرات حول والاستقلال الظاهري والاستقلال الشكلي

- خبرة المدقق:

هي عبارته عن تراكم المعارف والاداء المميز للمدقق والتي تساعد المدقق على ممارسه مهنة التدقيق باكمل وجه، وتعتبر الخبرة من الصفات المهمه للمدقق التي والتي تؤثر بشكل اساسي على جودة التدقيق وسيتم قياس هذا البعد من خلال عدد سنوات الخبرة.
قياس مكونات إداره الأرباح:

هي قياس القوائم الماليه من خلال إستخدام أساليب محاسبيه معينه لمعرفة قيمه الأرباح (مثل تأجيل أو تسجيل بعض المصاريف والإيرادات) بهدف معرفه مدى تحقيق الأهداف، وسيتم قياسها من خلال نموذج **Kothari** والذي يتضمن :

- المستحقات الكليه :
- هي المفهوم الأوسع للتغير في صافي الأصول المتداوله (بإستثناء النقد) والتغير في الإلتزامات المتداوله، وتكمن أهميه هذه البنود في قدره إداره المنشاه على التلاعب بأرقام الحسابات بما يخدم مصلحتها . وسيتم قياس هذا البعد من خلال التقارير الماليه المنشوره في سوق عمان المالي.
- المستحقات الاختياريه:
- هي المجال الذي يتم استغلاله من أجل التلاعب والتأثير في محتوى ومصادقيه القوائم الماليه، كما تمثل مؤشر أساسي يظهر مدى ممارسه المدراء لسلوك إداره الأرباح. وسيتم قياس هذا البعد من خلال القوائم الماليه المنشوره في سوق عمان المالي.
- المستحقات غير الاختياريه:
- تتضمن مجموعه الوسائل والأدوات أو الطرق أو الآليات التي تنشأ من العمليات التي تمت خلال الفتره الحاليه في المنشأه ، وسيتم قياس هذا البعد من خلال التقارير الماليه المنشوره في سوق عمان المالي.

حدود الدراسة:

1. الحدود المكانيه: سنقتصر الدراسه على الشركات الصناعيه المساهمه العامه المدرجه في سوق عمان المالي.
2. الحدود الزمانيه: ستطبق الدراسه خلال العام الدراسي (2018-2019) .
3. الحدود العلميه: تقتصر الدراسه على المتغيرات المستقله) حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه على جودة التدقيق، استقلاليه المدقق، خبرة المدقق) والتابعه (المستحقات الكليه، المستحقات الاختياريه، المستحقات غير الاختياريه) .

الإطار النظري والدراسات السابقه

جودة التدقيق

تمهيد:

يتمثل الهدف الرئيسي من القيام بعملية التدقيق هو الخروج برأيي فني محايد حول عدالة القوائم الماليه ، وتم تنفيذ هذه العمليه من قبل شخص يمتلك خصائص ومواصفات معينه كالاستقلاليه والكفاءه والخبرة للتحقق من صحه البيانات الماليه عن طريق جمع الأدله اللازمه (القاضي، 2017) وكذلك يعد التدقيق من أهم الوسائل التي يتم من خلالها تقييم فاعليه نظم الرقابه الداخليه في المنشآت للتأكد من فاعليتها وكفايتها، ومن هنا أكد (القاضي، 2017) على أهميه تأكيد معقوليه حول خلو البيانات الماليه من الأخطاء

عرفت جمعيه المحاسبين الأمريكيه (AAA) (American Accounting Association) التدقيق بأنه "منهجية لجمع وتقييم الأدله التي لها علاقه بالأحداث الإقتصاديّه التي تخص المنشأه وتحديد مدى توافق نتائج الأعمال مع المعايير الموضوعه " (Thomas , 1989)، أما الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (International Federation OF Accountants) عرفه " مجموعه من الإجراءات المنظمه للحصول على الأدله التي لها علاقه بالأحداث الإقتصاديّه وايصالها لمستخدمي القوائم الماليه والأطراف ذات العلاقه

(التمييزي ، 2006) و عرف (Arens, 2009) التدقيق بأنه: " التأكد إذا كانت البيانات الماليه تعكس الأحداث الإقتصادية التي تمت خلال الفتره "

حسب رأي (نور الدين ، 2015) أن التدقيق هو " تقييم الإجراءات المحاسبية داخل المؤسسة، وذلك من أجل تقديم معلومات للأطراف ذات علاقه مثل المساهمين والدائنين والمقرضين حول عداله ومصداقيه القوائم الماليه والتي تمثل الواقع المالي للمنشأه، ومن خلال هذا التعريف توصل (نور الدين ، 2015) إلى أن عمليه التدقيق تشمل، الفحص ، التحقيق ،التقرير فئات المدققين:

تم تصنيف المدقق إلى فئات حسب طبيعه قيامه بالأعمال كما يلي (جمعه،2011) :

- 1- المدقق الخارجي:"مجموعه من الأشخاص يمارسون مهنة التدقيق شريطه توفر بهم ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقه بشخص معين مثل الكفاءه المهنيه والتدريب والاستقلالية"
- 2- المدقق الداخلي:" موظف بالمنشأه عليه التأكد من مدى توافق سياسات المنشأه مع السياسات المطبقه، والتأكد أيضاً من فعاليه نظام الرقابه الداخليه "

التدقيق الداخلي:

يقصد بالتدقيق الداخلي أنه مجموعه من " الطرق المستخدمه في المنشأه من أجل المحافظه على النقدية والأصول ، ويعتبر نظام الرقابه الداخليه عباره عن نظام داخلي لمنع وإكتشاف التلاعب في حسابات الشركة .(نور الدين ،2015)

وعرفه أيضاً (نور الدين ،2015) "أنه عباره عن "التدقيق التي يتم من طرف مستقل عن إداره المنشأه ويعتبر طرف محايد ومستقل ، هدفه إبداء الرأي حول عداله القوائم الماليه خلال فتره معينه .

مفهوم جودة التدقيق :

تمهيد:

لا يوجد تعريف واضح لجودة التدقيق بسبب إختلاف وجهات النظر حولها، فيوجد لها أكثر من تعريف ومن أهم التعريفات التي تم التوصل إليها من قبل رواد الفكر المحاسبية:

ومن أول الباحثين التي وضع تعريف ل جودة التدقيق كان الباحث (De angelo, 1981): أن يكون لدى المدقق قدره على إكتشاف التحريفات الجوهرية والغش في القوائم الماليه والإبلاغ عنها وعرفت أيضاً : قدره على إكتشاف نقاط القوه والضعف في نظام الرقابه الداخليه ، وتقديم الحلول والبدائل للحد منها وتحقيق أكبر قدر من المنفعه " (القاضي ،2008) .

وتتحقق جودة التدقيق عند توفر الشروط الاتيه (Arens , 2009) :

- 1- الإلتزام بمعايير التدقيق المهنيه ومدونه السلوك المهني ومعايير الرقابه على جودة التدقيق .
- 2- الهدف من التدقيق تلبية احتياجات مستخدمي القوائم الماليه .

أهميه جودة التدقيق :

زادت خلال السنوات الأخيره الدعاوي والقضايا المرفوعه على مكاتب التدقيق ، وعليه زاد الإهتمام بتحسين جودة التدقيق، نظرا لإعتماد مستخدمي القوائم الماليه على رأي المدقق لإتخاذ قراراتهم. فبرزت أهميه التدقيق في المجالات التاليه (ريم ،2012) :

- 1- التأكيد على الإلتزام بالمعايير المهنيه أي القيام بعملية التدقيق بمستوى عال من الجودة ، وقيام المدققين على الإلتزام بالمعايير المهنيه المتعارف عليها.
- 2- تضيق فجه التوقعات ،عرفها (Arens , 2009) عباره عن ما يتوقعه المجتمع ومستخدمي القوائم الماليه وما يتوقع من مهنة التدقيق تحقيقه من عمليه التدقيق "
- 3-إمكانية إكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم الماليه وتقليل نسبة الأخطاء بها تزيد من جودة التدقيق .
- 4- تخفيض صراعات الوكاله ، صراعات الوكاله هي عباره عن تعارض المصالح بين الإداره وبين المساهمين أو العملاء مما يؤدي إلى تقليل جودة التدقيق .

خصائص جودة التدقيق :

جودة التدقيق مفهوم شامل وواسع وتحتوي على عدة خصائص ، ومن أهم الخصائص لجودة التدقيق، التوقيت و الموضوعية والنزاهة و المصداقية (الشحنه ، 2015).
قياس جودة التدقيق :

تكون من خلال عدة مقاييس ، أهم المقاييس المستخدمه لقياس جودة التدقيق ومنها حجم مكتب التدقيق وإسم المنشأ؛ برنامج مراجعه الزميل (Peer review) الدعاوى القضائيه المرفوعه ضد شركات التدقيق ، أتعاب المدقق وحجم إيرادات المكتب (1989, Palmrose)
من العوامل المؤثره على جودة التدقيق أتعاب التدقيق ، كفاءه التدقيق ، عناصر نظام رقباه الجودة .
(أبو نصار ، 2016)
أبعاد جودة التدقيق :

1- حجم مكتب التدقيق

يعتبر من أهم العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق ، فأثبتت الدراسات أنه يوجد علاقة طردية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق ، فشركات التدقيق كبيره الحجم مثل (Big four) تقدم خدمات ذات جودة عاليه أكثر من غيرها وتحقق إيرادات بشكل كبير ، بسبب عدم تعرضها بشكل كبير للإدعاء القضائي من قبل عملائها نتيجة لإمتلاكها الخبرة والمهنيه العاليه التي لا تسمح لها بفقدان سمعتها بالإضافة إلى إمتلاكها موارد ماديه وبشريه كبيره ، ذلك يؤثر ايجاباً في تقليل ومنع اداره الأرباح . (Dunn , 2004).
ويقال حجم مكتب التدقيق بطريقتين :

1- عدد عملاء المكتب

2- رسوم التدقيق

فحجم مكتب التدقيق يؤثر ايجاباً على جودة التدقيق ، أي كلما زاد حجم المكتب كلما زادت جودة التدقيق (Choi , 2010)
- أتعاب مدقق الحسابات

يرى وعرفها (المطارنه ، 2006) : هي المبالغ والأجور التي يتقاضاها المدقق عند القيام بعملية التدقيق ، وتحدد أتعاب المدقق بناءً على إتفاق مسبق بين المدقق والعميل ، ويكون بناءً على نوع الخدمات المطلوبه وحجم العمل المطلوب من المدقق القيام به ، وتلعب أتعاب التدقيق دوراً مهماً في استقلالية المدقق عند إبداء رأيه المحايد حول القوائم الماليه.

شروط تحديد أتعاب المدقق :

يوجدده عدة شروط يجب مراعاتها عند تحديد أتعاب المدقق (الحدرب 2010)

1- مراعاة عدد ساعات العمل وحجم الأعمال الموكله له .

2- مراعاة التكاليف المباشره لعملية التدقيق كاجور النقل ومصاريف القرطاسية .

3- مراعاة عدد سنوات الخبرة للمدقق وسمعه مكتب التدقيق.

4- استقلالية المدقق

واجه مفهوم الاستقلالية الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين ، وذلك بسبب صعوبه وضع تعريف دقيق ومحدد لها، كونها ترتبط ب حاله الذهنيه للمدقق والأخلاقية وبالعلاقاته مع الشركه التي يقوم بتدقيق حساباتها (الرشيدى ، 2012) .

أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (american institute of certified public) (AICPA) للاستقلالية بأنها "أن يكون مدقق الحسابات مستقل ولا يوجد لديه مصالح شخصيه عند القيام باداء واجباته المهنيه وذلك تطبيقاً لمعايير التدقيق التي وضعها مجمع المحاسبين القانونيين (متولي ، 2001) .

أهداف الرقباه على جودة التدقيق من وجهه نظر (أبو نصار ، 2016)

1- التأكد من الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها، مما يؤدي إلى زياده فعاليه الخدمات المهنيه المقدمه وزياده الثقة بها .

2- التأكد من أن الأفراد الذين يقومون بعملية التدقيق مؤهلين ولديهم الخبرة الكافيه .

3- المحافظه على مهنة التدقيق وحمائتها من أي أخطاء أو الإنحياز لأي طرف من الأطراف وتعزيز

الثقة في الخدمات المهنية المقدمه .
4- وجود إرشادات خاصة يجب على المدقق الإلتزام بها عند قيامه بعملية التدقيق.

إداره الأرباح

تمهيد :

تعتبر إدارة الأرباح جزء من المحاسبه الإبداعيه وهي عباره عن التلاعب بالنتائج المحاسبية من أجل إظهارها بما يخدم مصلحه المنشأه .

مفهوم إدارة الأرباح

عرفها (Schipper , 1989) أنها عباره عن تدخل مقصود تمارسه الإدارة عند إعداد القوائم الماليه للتأثير على نتائجها". عرف (إسماعيل ، 2018) إدارة الأرباح أنها عباره عن " الإستخدام المحتمل للإستحقاقات من قبل الإدارة للحصول على المكاسب خاصه ومن خلال تعريف (إسماعيل) تبين أن الإدارة استخدمت اساليب إدارة الأرباح التي تعتمد بشكل كبير على أساس الإستحقاق لتحقيق مصالح ذاتيه .

أبعاد إدارة الأرباح :

يوجد أبعاد لإدارة الأرباح حسب رأي (اسماعيل ، 2018) منها :

- 1- زياده الأرباح التي تخص الفتره الحاليه على حساب الفترات السابقه .
 - 2- إن إدارة الربحية تمارس إما لخدمه المصالح الشخصيه أو لأسباب خارجيه .
- تعددت الأساليب المستخدمه في ممارسه إدارة الأرباح منها :
- 1- أسلوب الإختيار الإنتقائي بين السياسات المسموح بها ، ويعتبر هذا الأسلوب أكثر الأساليب شيوعا لأنه يؤثر على توقيت وقيم الإيرادات التي سوف يتم الإعتراف بها خلال الفتره . (مطر ، 2010) .
 - 2- اجراءات محاسبه الإستحقاق : تتمثل بالمعايير المطبقه في قياس الربح بموجب الإستحقاقات مقارنة بالأساس النقدي (IASB,2014)
 - 3- أيضاً من الطرق المستخدمه في إدارة الأرباح تمهيد الدخل (income smoothing) وعرفه (Copeland, 1968) على أنه "محاولات الإدارة لتسجيل جزء من الربح في السنوات المرتفعه أرباحها إلى سنه أرباحها منخفضه ويمكن ذلك أن يكون طريق السياسات والإجراءات المتعارف عليها في محاسبه الإستحقاق " .
 - 4- من الأساليب الأخرى لإدارة الأرباح أسلوب تنظيف الدفاتر عن طريق المبالغه المفرطه في الإعتراف بالخسائر الدفترية (Big bath write off) .
 - 5- الإدارة الحقيقيه للأنشطه ويوجد عده أساليب متبعه للإداره الحقيقيه للأنشطه حسب رأي (Roy Chowdhury , 2006) منها الخصومات التي تمنح للعملاء عند البيع ، أو من خلال رسمله مصاريف البحث والتطوير
 - 6- القيام بعمليات وهميه بهدف الغش والإحتيال وتكون من خلال التلاعب بأرقام الحسابات لتحقيق مصلحه الإدارة ويعتبر هذا إجراء غير قانوني ويشكل خطر كبير حسب رأي (Roy .

Chowdhury , 2006)

يوجد ضوابط للحد من أساليب إدارة الإرباح على البيانات المحاسبية والقوائم الماليه المنشوره ومن الأمثله عليها حسب رأيي (باقير ، 2008) (Abed & Swaidan , 2012) هنا يرون الباحثان أنه إذا تم تفعيل نظم الحاكميه في تلك الشركات تؤثر على الحد أو تقلل من عمليه إدارة الأرباح حيث تكون هناك دور كبير ل لجان التدقيق بتوفير بيئه مناسبه للحد من ممارسه إدارة الأرباح من قبل المدراء .

قياس ممارسات إدارة الأرباح:

تم الإعتماد على مفهوم المستحقات لكشف ممارسات إدارة الأرباح ، وهذه المستحقات تكون من خلال المصاريف والإيرادات التي تسجل خلال فتره النشاط ولم ينتج عنها أي تدفقات نقديه ، يتم التلاعب بتاريخ وتوقيت الإعتراف بالعمليات الماليه .

مفهوم الإستحقاقات المحاسبية:

عرفت المستحقات المحاسبية بأنها عبارة عن "طريقه تستخدم لتحديد إيرادات ومصاريف الفتره حسب الأحداث الحاصله خلال الفتره المحاسبية" (صادق، 2013) .
وعرفها أيضاً (اللوزي، 2013): "هي مدخل من مداخل إداره الأرباح ، هدفها التأثير على المركز المالي للمنشأه".

أهميه الإستحقاقات المحاسبية :

1- يوجد للإستحقاقات المحاسبية أهميه كبيره في معالجه المشاكل الناتجه عن تطبيق الأساس النقدي ومنها، التوقيت، المقابله، المعلومات الداخليه(عطيه، 2003) .

أهداف الإستحقاقات المحاسبية:

يوجد للإستحقاقات المحاسبية أهداف عديده ، فيوجد وجهات نظر مختلفه لها ، حيث ينظر لها من الجانب السلبي أنها تدعم إداره الأرباح مما يؤدي إلى تظليل مستخدمي القوائم الماليه والإطراف ذات العلاقه لتحقيق أهداف ورغبات الإداره ، أما الجانب الاخر لإداره الأرباح يكون من خلال المرونه في تطبيق الإستحقاقات المحاسبية بهدف زياده جودة الأرباح ليستطيع مستخدمي القوائم الماليه تقييم الأداء المالي للشركه .

مكونات الإستحقاقات المحاسبية

نتيجة إستغلال الثغرات المحاسبية لإظهار نتيجته أعمال المنشأه بصوره غير صحيحه ومظلل من أجل لتحسين المركز المالي للمنشأه وإظهاره بأحسن صوره من خلال إستخدام البدائل المحاسبية المتاحه وبشكل قانوني للتلاعب بالأرباح بما يخدم أهداف المنشأه وبالتالي يؤثر على مستخدمي القوائم الماليه عند اتخاذ القرارات .(زيتون ، 2013) . وسوف يتم تناول مكونات الإستحقاقات المحاسبية كما يلي :

1- المستحقات الإختيارية

لها علاقه بالحكم الشخصي ، مثل الإجتهداد في وضع التقديرات المحاسبية أو الإختيار بين البدائل المحاسبية.

وعرفت أيضاً أنها نفقات تقديرية نشأت بسبب إختيار الإداره بين البدائل المتاحه، بهدف زياده أو تخفيض أرباح المنشأه بما يخدم مصالحها وإظهارها على غير حقيقتها، حيث تشمل حسابات الذم المدينة ، حسابات المخزون ، حسابات الذم الدائنه)، وتم الإعتماد على حسابها باستخدام نموذج (Jones ، 1991)

وعرفها أيضا (بوسنه، 2012): النفقات التي تنشأ نتيجة لإختيار الإداره للمعالجات المحاسبية المتاحه وذلك بهدف تخفيض أو تضخيم أرباح المنشأه وإظهارها على غير حقيقتها .

2- الإستحقاقات الغير إختيارية :

تتكون من حسابات الميزانيه، بحيث لا يوجد مرونه في تحديد قيمتها وبالتالي لا تستطيع الإداره التأثير على قيمها .

وعرفها (Jones, 1991) " تتضمن مجموعه الوسائل والأدوات أو الطرق أو الآليات التي تنشأ من العمليات التي تمت خلال الفتره الحاليه في المنشأه" .

هي المفهوم الأوسع للتغير في صافي الأصول المتداوله (باستثناء النقد) والتغير في الإلتزامات المتداوله ، وتكمن أهميه هذه البنود في قدره إداره المنشأه على التلاعب بأرقام الحسابات بما يخدم مصلحتها (Jones,1991) .

الدراسات السابقه ذات الصله :

اولاً: الدراسات باللغه العربيه:

حمدان وأبو عجيله (2012) : "جودة التدقيق في الأردن و أثرها في إداره وجودة الأرباح". هدفت هذه الدراسه إلى معرفه مدى ممارسه إداره الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه ببورصه عمان لإداره الأرباح وأيضاً فحص العوامل المؤثره على تلك الممارسه ، حيث تكونت عينه الدراسه من 45 شركه مدرجه ببورصه عمان وتم استخدام نموذج الإنحدار في هذه الدراسه، ومن النتائج التي توصلت لها هذه الدراسه أن الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه قامت بممارسه إداره الأرباح ولم تستطيع إثبات جودة الأرباح لهذه الشركات.

السرطاوي وآخرون (2013): "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامه الاردنيه على الحد من اداره الارباح: دراسه تطبيقيه على الشركات الصناعيه". هدفت هذه الدراسه إلى تحديد مدى تطبيق الشركات المساهمه العامه الأردنيه إلى الحاكيمه المؤسسيه الخاصه بلجان التدقيق وتحديد مدى قدره لجان التدقيق في الحد من قيام الشركات المساهمه العامه في إداره أرباحها، وتكون مجتمع الدراسه من جميع الشركات الصناعيه المساهمه العامه المدرجه في بورصه عمان ومن أبرز النتائج التي توصل لها الباحث في هذه الدراسه أنه لم يكن لحجم لجنه التدقيق والخبره الماليه لأعضائها أثر على إداره الأرباح.

النسور (2015): "أثر الحاكيمه المؤسسيه ومكونات الرقابه الداخليه في الحد من التأثير السلبى لإداره الأرباح: دراسه ميدانيه على البنوك التجاريه الأردنيه".

هدفت الدراسه إلى معرفه أثر الحاكيمه المؤسسيه ومكونات الرقابه الداخليه في الحد من التأثير السلبى لإداره الأرباح في البنوك التجاريه الاردنيه ، و توصلت الدراسه إلى نتائج مهمه منها أنه يوجد أثر للحاكيمه المؤسسيه في الحد من التأثير السلبى لإداره الأرباح في البنوك التجاريه الاردنيه ، وأوصت الدراسه بضروره تدريب الموظفين وتأهيلهم لزياده قدرتهم على التكيف مع التطورات الحاصله ورفع أداء الموظفين وقدراتهم وأيضا الإهتمام بقسم التدقيق الداخلي ورفعده بالكفاءات المناسبه .

الذنيبات وابو جبريل (2016) : "أثر التدقيق الداخلي في الحد من إداره الأرباح لدى الشركات الصناعيه المدرجه في سوق عمان المالي".

هدفت هذه الدراسه إلى معرفه تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إداره الأرباح في الشركات الصناعيه المدرجه في سوق عمان المالي والتحقق من أثر استقلاليه التدقيق الداخلي ومعرفه كيف يؤثر التدقيق الداخلي في الحد من إداره الأرباح ، ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسه وجود أثر إيجابي ذو دلاله إحصائيه لكل من المتغيرات التاليه: استقلاليه التدقيق الداخلي، وكفاءه العاملين في قسم التدقيق الداخلي، ونطاق عمل التدقيق الداخلي، والعنايه المهنيه للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إداره الأرباح في الشركات الصناعيه، وأوصت هذه الدراسه بناء على النتائج التي ظهرت بنشر التوعيه حول المخاطر التي تترتب على ممارسات إداره الأرباح.

ثانياً: الدراسات باللغه الإنجليزيه:

Lennox , et al , (2016) "The Effect Of Audit Adjustments On Earnings Quality: Evidence from China".

هدفت هذه الدراسه إلى معرفه كيف تؤثر تعديلات التدقيق على جودة الأرباح في الصين، وتم اختيار عينه الدراسه من الفتره 2006 لغايه 2012 ، ومن النتائج التي توصل لها الباحث أنه بسبب تعديلات التدقيق تصبح الأرباح أكثر سلاسه وأن الشركات تلجأ إلى تخفيض الأرباح المعلنه والذي قد يكون بسبب التهرب الضريبي وأوصى الباحث في هذه الدراسه بضروره إلزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبه الدوليه وضروره ربط الضرائب بكوادر مؤهله قادره على كشف أي تلاعب في الأرباح المحاسبيه وأن النتائج في الصين ولا تعمم على بلدان اخرى.

وتمت الاستفاده من دراسه (Lennox,2016) في اختيار المتغير المستقل وأبعاده.

Abbadi , et al , (2016)"Corporate Governance Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan".

هدفت هذه الدراسه إلى معرفه تأثير جودة حوكمه الشركات على إداره الأرباح في الاردن، حيث استخدم الباحث في هذه الدراسه المنهج الوصفي التحليلي، ومن أبرز النتائج التي توصل لها الباحث في هذه الدراسه أن مستوى إداره الأرباح يقاس من خلال المستحقات التقديرية، وأوصى الباحث في هذه الدراسه بضروره الإمتثال إلى معايير حوكمه الشركات من خلال اجتماعات مجلس الإدارة ولجان التدقيق .

Nawaiseh (2016) "Can Earnings Management be Influenced by Audit Quality?".

هدفت هذه الدراسه إلى اختبار التنبؤ بجودة التدقيق ودرجه ارتباطه بجودة الارباح ومساعدته اصحاب المصالح (المستثمرين) على التنبؤ بإداره الارباح بناء على بعض الوثائق الغير منشوره والغير متاحه للجميع، وأظهرت النتائج إلى أن جودة التدقيق هي مؤشر أساسي على إداره الأرباح وأيضا أنه يمكن التنبؤ ببيانات إداره الأرباح المستقبليه استناداً إلى جودة التدقيق، وأوصت هذه الدراسه إلى تنظيم مهنة التدقيق والإهتمام بها من قبل الهيئات المختصه ومنحها الصلاحيات الازمه للقيام بعملها على أكمل وجه.

Ajina&Habib (2017) "Examining The Relationship Between Earning Management And Market Liquidity" .

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشه قول أن إداره الأرباح تقلل من السيولة ، من النتائج التي توصل لها الباحث أن الشركات التي تمارس إداره الأرباح بشكل كبير تكون السيولة لديها منخفضة حيث أوصى الباحث أيضا إلى ضرورة تحليل الأسواق الماليه في الدراسات اللاحقه لتأكيد نتائج هذه الورقه .

Alzoubi (2018) "Audit Quality , Debt Financing , and Earning Management : Evidence From Jordan" .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين جودة التدقيق وتمويل الديون وإداره الأرباح، حيث تكون المجتمع في هذه الدراسة من 79 شركة صناعيه مدرجه في بورصه عمان، ومن النتائج التي توصل لها الباحث أن هذه الدراسة اعتمدت على عينه صغيره ولا يمكن تطبيقها على جميع الشركات وتعميم نتائجها وأيضا واجه الباحث العديد من المحددات ومنها خطأ القياس . وأوصت هذه الدراسة بضرورة صياغه السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية بشكل يضمن عدم قيام الشركات باستغلالها وعدم التلاعب في أرباحها.

Lassoued , et al, (2018) "Earnings Management In Islamic And Conventional Banks: Does Ownership Structure Matter? Evidence From The Mena Region".

هدفت هذه الدراسة الى المقارنه بين إداره الأرباح في البنوك التقليديه والبنوك الاسلاميه، وأيضا دراسته فيما إذا كان هيكل الملكيه يؤثر على إداره الأرباح في القطاع المصرفي. توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى عده نتائج منها أن البنوك الإسلاميه تمارس إداره الأرباح بشكل أقل من البنوك التقليديه، وأوصت الدراسة بضرورة توحيد الإجراءات الرقابيه على الأرباح لكشف أي تلاعب في القوائم الماليه.

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة الحاليه على المنهج الوصفي و التحليلي، وذلك لملاءمته لطبيعته هذه الدراسة وأهدافها.

مجتمع الدراسة وعينتها :

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمه العامه المدرجه في بورصه عمان والبالغ عددها (62) شركة صناعيه، حسب تقرير مركز ايداع الاوراق الماليه العام 2018، كما هو بالجدول رقم (1) المرفق ب الملحق، اما عينه الدراسة فقد بلغت 32 شركة صناعيه مدرجه في بورصه عمان، تم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة (Sekaran , 2010) .

أداه الدراسة:

تم الإعتماد على التقارير الماليه السنويه المنشوره للشركات المبحوثه للحصول على البيانات اللازمه والمتمثله ب التقارير السنويه المنشوره من قبل الشركات المساهمه العامه المدرجه في سوق عمان المالي بالإضافة إلى بيانات مكتب التدقيق خلال السنوات بين 2012- 2017 .

مصادر جمع المعلومات :

اولاً : المصادر الأوليه: تم جمع البيانات اللازمه من عينه الدراسة من خلال الوثائق التي تمثلت في التقارير الماليه للشركات عينه الدراسة ، اما بيانات مكاتب التدقيق اللازمه لقياس جودة التدقيق فقد تم الحصول على البيانات الخاصه باتعاب المدقق من التقارير الماليه للشركات عينه الدراسة ، اما البيانات الخاصه بحجم المكتب والاستقلالية والرقابه على مكاتب التدقيق وخبرة المدقق فقد تم الحصول عليها من خلال اجراء مقابلات مباشره مع ادارات مكاتب التدقيق ذات العلاقة) .

ثانياً: المصادر الثانويه: تمثلت المصادر الثانويه للبيانات الخاصه بالاطار النظري للدراسه بالمكتب والمراجع العربيه والأجنبيه والدوريات، والمقالات والتقارير والأبحاث والدراسات السابقه ذات الصله .

الأساليب الإحصائيه:

استخدمت الباحثه مجموعه من الأساليب الإحصائيه لمعالجه البيانات التي تم جمعها من عينه الدراسة كحساب المتوسطات والانحرافات المعياريه، وحساب النسب المئويه، وإدخال البيانات في الحاسوب باستخدام

البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) (Statistical Package for the Social Sciences) لاستخراج التحليلات الإحصائية المناسبة.

اختبار الفرضيات و عرض النتائج

اولا : اختبار قوه النموذج

1- الارتباط الخطي

للتعرف على قوه واهميه العلاقه بين متغيرات الدراسه تم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسه حيث ظهرت النتائج كما في الجدول ادناه .

جدول رقم (1): نتائج معامل ارتباط بيرسون

متغيرات الدراسه	المستحقات الاختياريه	المستحقات غير الاختياريه	المستحقات الكليه	حجم المكتب	اتعاب المدق ق	استقلالية المدقق	خبرة المدقق
المستحقات غير الاختياريه	-.841	1					
المستحقات الكليه	.705	-.239	1				
حجم المكتب	-.023	.066	.050	1			
اتعاب المدقق	-.184	.245	-.013	.519	1		
استقلالية المدقق	-.115	.185	.025	.013	.020	1	
خبرة المدقق	-.080	.093	-.009	-.015	.193	.020	1
رقابه التدقيق	-.005	-.003	-.046	-.038	.040	.060	-.079

يتضح من الجدول اعلاه ان اعلى نسبة ارتباط كانت بين المستحقات الاختياريه والمستحقات غير الاختياريه بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغيرين (-.841) وتشير هذه النسبه ان هناك علاقه عكسيه مرتفعه بين هذين المتغيرين بحيث كلما زادت المستحقات الاختياريه انخفضت المستحقات غير الاختياريه وتؤكد هذه النسبه سلامه البيانات الماليه المستخدمه في الدراسه .

كما يتبين أن أدنى معامل ارتباط قد كان بين رقبه التدقيق والمستحقات غير الاختياريه حيث بلغ - (.003) وهذا يشير الى وجود علاقه عكسيه ضعيفه جدا بين هذين المتغيرين، وترواحت بقيه معاملات الارتباط بين هاتين النسبتين حيث يتضح ان وجود علاقه عكسيه بين ثلاثه متغيرات مع المستحقات الكليه هي اتعاب المدقق وخبرة المدقق والرقابه على جودة التدقيق ، في حين كانت العلاقه طرديه مع حجم المكتب واستقلالية المدقق.

كما يتضح من واقع الجدول ان العلاقه بين كافه المتغيرات مع متغير المستحقات الاختياريه قد كانت سلبيه عدا متغير المستحقات الكليه فقد كانت العلاقه ايجابيه .

اختبار معامل تضخم التباين

للتعرف على درجه الارتباط بين المتغيرات المستقله تم استخدام معامل تضخم التباين وذلك للاطمئنان على عدم وجود ارتباط ذاتي بين ابعاد المتغير المستقل جودة التدقيق بالاضافه الى قيمه اختبار التباين المسموح به والتي لا بد أن تكون أكبر من (0.05)، وبحساب المعاملات السابقه لكل من ابعاد المتغير المستقل ، تم اظهار النتائج التي تم التوصل اليها في الجدول رقم (2) كالاتي:

جدول رقم (2)

نتائج اختبار الارتباط الذاتي بين متغيرات الدراسه

المتغيرات	معامل تضخم التباين	التباين المسموح به
حجم مكتب التدقيق	1.405	.712
اتعاب التدقيق	1.461	.684
استقلالية المدقق	1.005	.995
خبرة المدقق	1.069	.935
رقابه التدقيق	1.020	.980

يتضح من الجدول اعلاه أن قيم إختبار تضخم التباين لكامل الابعاد هي أقل من (10)، وكذلك أن قيمه إختبار التباين المسموح به لكامل ابعاد المتغير المستقل قد بلغت أكبر من (0.05)، وبناء على ذلك يتضح بانه لا توجد مشكله ارتباط عال بين المتغيرات، وهذا يعزز نتائج معامل ارتباط بيرسون التي اشارت كذلك الى ضعف الارتباط بين المتغيرات.

نتائج تحليل الاحصاء الوصفي:

يتمثل الاحصاء الوصفي الذي تم استخدامه في هذه الدراسه بمقاييس النزعه المركزيه (الاوراسط الحسابيه والانحرافات المعياريه) للتعرف على طبيعه متغيرات الدراسه والابعاد التي تم استخدامها في قياس هذه المتغيرات ، وكما يلي:

أولاً: المتغير المستقل: جودة التدقيق

تم قياس متغير جودة التدقيق من خلال عدده ابعاد هي (حجم مكتب التدقيق ، اتعاب المدقق، استقلالية المدقق، خبرة المدقق، والرقابه على التدقيق) وقد ظهرت الأوساط الحسابيه والانحرافات المعياريه لهذه الأبعاد كما يلي :

1- متغير حجم مكتب التدقيق

يبين الجدول أدناه الأوساط الحسابيه والانحرافات المعياريه لنسب العاملين في مكاتب التدقيق والمستخدمه لقياس حجم مكتب التدقيق .

جدول رقم (3)

الأوساط الحسابيه والانحرافات المعياريه لحجم مكتب التدقيق

الانحراف المعياري	الوسط	أعلى مشاهدة	أدنى مشاهدة	العينه	
.00390	.0056	.0107	.000716	32	2012
.00385	.0053	.0107	.000716	32	2012
.00385	.0053	.0107	.000716	32	2014
.00378	.0052	.0107	.000716	32	2015
.00380	.0050	.0107	.000716	32	2016
.00372	.0049	.0107	.000716	32	2017
				32	Valid N (listwise)

يتضح من الجدول أعلاه أن هناك ثبات في الحدود الدنيا والعليا للمشاهدات الخاصه بحجم مكتب التدقيق عبر سنوات الدراسه وبالمقابل كان هناك تفاوتاً في معدل الأوساط الحسابيه حيث بلغ أدنى الأوساط الحسابيه عام 2017 حيث بلغ الوسط الحسابي (.0049) وبانحراف معياري قدره (.0037)، في حين بلغ أعلى الأوساط الحسابي (.0056) وبانحراف معياري قدره (.00390) ويخص العام 2012 . كما يتضح أن هناك توازن في حجم المكتب للأعوام 2013 و 2014 حيث بلغ الوسط الحسابي لكل منهما (.0053)، وهنا تجدر الإشارة أن حجم المكتب قد تم قياسه من خلال عدد العاملين في المكتب وقد تم تحويل الرقم المطلق الى نسبه لغايات المقارنه بين السنوات .

2- متغير اتعاب المدقق

جدول رقم (4)

الاوراسط الحسابيه والانحرافات المعياريه لاتعاب المدقق

الانحراف المعياري	الوسط	أعلى مشاهدة	أدنى مشاهدة	العينه	
.0057099	.004461	.0309	.0007	32	2012
.0076409	.005732	.0331	.0007	32	2013
.0075192	.005974	.0333	.0007	32	2014
.0076674	.005988	.0348	.0008	32	2015
.0052410	.004783	.0256	.0002	32	2016
.0051608	.004224	.0258	.0002	32	2017
				32	Valid N (listwise)

يتضح من الجدول أعلاه أن أدنى مشاهدته قد كانت (0.0002) وتخص الاعوام 2017 و 2016 كما كانت أعلى مشاهدته لاتعاب المدقق (0.0348) وتخص العام 2015 كما بلغ أدنى الاوساط الحسابيه (0.004224) وبانحراف معياري قدره (0.00516)، اما اعلى الاوساط الحسابيه فقد بلغ (0.005988) وبانحراف معياري قدره (0.00524)، وتراوحت بقيه الاوساط الحسابيه بين هذين الوسطين ، ويلاحظ ان هناك تراجعاً في نسبه اتعاب المدققين وقد يعزى ذلك لزياده التنافس بين مكاتب التدقيق ودخول مكاتب تدقيق جديده، وقد يعود ذلك لتطور نظم الرقابه في الشركات وانعكاس ذلك على اتعاب التدقيق.

3- متغير استقلالية المدقق

جدول رقم (5)

الأوساط الحسابيه والانحرافات المعياريه لمتغير استقلالية المدقق

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أعلى مشاهدته	أدنى مشاهدته	
.49935	.5440	1.00	.00	استشارات ضريبيه
.38631	.8187	1.00	.00	استشارات ماليه
.47894	.6477	1.00	.00	خدمات محاسبية
.48748	.6166	1.00	.00	زياده اتعاب التدقيق
.49935	.5440	1.00	.00	استمراريه المدقق

استقلالية المدقق

خمس فقرات يمكن من

للتعرف على

الخارجي تم إختيار

خلاله تقدير مستوى استقلالية المدقق بحيث تم إعطاء الرد الايجابي على فقره وزن (1) وبالمقابل تم إعطاء الرد السلبي (0)، حيث يتبين من واقع الجدول أعلاه أن متوسط تقديم المدققين خدمات واستشارات ضريبيه للعملاء قد بلغ (544) وبانحراف معياري (499)، كما بلغ الوسط الحسابي لفقره استشارات ماليه (818) وبانحراف معياري (386)، وقد بلغ الوسط الحسابي لتقديم خدمات محاسبية (647) وبانحراف معياري (478)، اما الوسط الحسابي لفقره زياده اتعاب المدقق فقد بلغ (6166) وبانحراف معياري (487) في حين بلغ الوسط الحسابي لاستمراريه المدقق (544) وبانحراف معياري (499)، يلاحظ هنا إرتفاع نسبه تقديم المدققين لاستشارات ماليه للشركات الخاضعه للتدقيق من قبلهم، وكذلك تقديم خدمات محاسبية، ويظهر ذلك جلياً من خلال قيام المدققين بإعداد القوائم الماليه للشركات الخاضعه للتدقيق .

4- متغير الرقابه على التدقيق

جدول رقم (6)

الأوساط الحسابيه والانحرافات المعياريه لمتغير الرقابه على التدقيق

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أعلى مشاهدته	أدنى مشاهدته	
.00000	1.0000	1.00	1.00	1 وجود هيكل تنظيمي
.49392	.4145	1.00	.00	2 وجود مراجعه زميل
.32483	.8808	1.00	.00	3 زيارات ميدانيه للإداره
.00000	1.0000	1.00	1.00	4 تركيز على التخصص
.43926	.7409	1.00	.00	5 وجود معايير لأداء المدقق
.45501	.7098	1.00	.00	6 مراجعه نسب الانجاز

يتبين من الجدول أعلاه الخاص بقياس مستوى الرقابه على مكتب التدقيق ان كافة مكاتب التدقيق لها هياكل تنظيميه مع الإشاره هنا إلى أن التركيز كان على وجود هيكل تنظيمي وليس على كفاءه الهيكل التنظيمي ومستوى تطوره ، كما يتضح أن هناك تركيز على التخصص في التدقيق إما فيما يتعلق بالزيارات الميدانيه فقد بلغ الوسط الحسابي لها (880) وبانحراف معياري (324) ، يليها وجود معايير لأداء المدقق حيث بلغ الوسط الحسابي (740) ثم مراجعه نسب الإنجاز وقد كان أدنى الاوساط الحسابيه لوجود مراجعه زميل حيث بلغ الوسط الحسابي (493).

5- متغير خبرة المدقق

تم قياس هذا المتغير من خلال عدد سنوات الخبرة للمدققين القائمين على عملية التدقيق حيث تم تصنيفهم الى ثلاثة مستويات وقد ظهرت نتائج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية كما هو مبين في الجدول أدناه .

جدول رقم (7)

الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير خبرة المدقق

	أدنى مشاهدته	أعلى مشاهدته	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1	.00	.6	.2984	.19592	خمسة سنوات
2	.00	1.20	.4995	.31366	خمسة الى عشر سنوات
3	.00	1.00	.4948	.31037	اكثر من عشر سنوات

يتضح من الجدول أعلاه أن أدنى الأوساط الحسابية قد كان للمدققين ذوي الخبرة أقل من خمسة سنوات إذ بلغ الوسط الحسابي لهم (2984). وبانحراف معياري قدره (195). ، في حين بلغ الوسط الحسابي للمدققين من ذوي الخبرة بين خمسة إلى عشرة سنوات (4995). وبانحراف معياري (313). أما المدققين الذين تزيد خبراتهم عن عشرة سنوات فقد بلغ الوسط الحسابي لهم (4984). وبانحراف معياري (310). وتدل هذه النتائج على ارتفاع الأوساط الحسابية للمدققين ذوي الخبرات مما يشير الى تركيز مكاتب التدقيق على توفير الخبرات والكفاءات المطلوبة لتنفيذ مهام التدقيق الموكلة اليهم بكفاءة وفاعلية .

نتائج اختبار الفرضيات:

للإجابة على أسئلة الدراسة تمت صياغة عدة فرضيات بالنفي حيث تم جمع البيانات اللازمة لإختبار هذه الفرضيات والتأكد من صحتها أو عدمها وباستخدام معادله الإنحدار الخطي المتعدد ظهرت الإجابات كما يلي :

نتائج إختبار الفرضية الرئيسية التي نصت على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعها (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابة على جودة التدقيق ، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في قياس مكونات إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكلية، المستحقات الاختيارية، المستحقات غير الاختيارية) في الشركات الصناعية المساهمة العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان".

جدول رقم (8)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	T	Sig (t)	Beta	R	R ²	F	Sig(f)
ثابت	.607	.515		.289	.083	3.379	.006
حجم المكتب	.318	-1.002	-.083				
اتعاب المدقق	.003	3.017	.256				
الاستقلالية	.023	2.292	.161				
الخبرة	.590	.540	.039				
الرقابة	.608	-.513	-.036				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمه **f** قد بلغت (3.379) ومستوى الدلالة الإحصائية (0.006) مما يشير إلى أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعها (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابة على جودة التدقيق، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في قياس إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكلية، المستحقات الاختيارية، المستحقات غير الاختيارية) في الشركات الصناعية المساهمة العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان، ويستدل على هذه النتيجة كون مستوى الدلالة الإحصائية الناتج في الاختبار قد كان اقل من مستوى الدلالة الإحصائية الذي تم إجراء الإختبار الإحصائي وفقا له وهو (0.05) ، وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديله التي تنص على وجود أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة

($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمع (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابة على جودة التدقيق ، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في قياس مكونات إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكليه، المستحقات الاختياريه، المستحقات غير الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

اما فيما يتعلق باثر ابعاد المتغير المستقل جودة التدقيق بشكل منفرد على قياس إداره الارباح فيتضح من الجدول أن هناك أثر دال إحصائيا عند مستوى (0.05) لبعدين هما أتعاب المدقق واستقلالية المدقق حيث بلغت قيمه t (3.017, 2.292) على التوالي، وبمستوى دلالة إحصائيه لاثر أتعاب المدقق في قياس إداره الارباح (0.003). اما مستوى الدلاله الاحصائيه لاثر استقلالية المدقق في قياس مكونات إداره الأرباح فقد بلغ (0.023) وهما أقل من مستوى معنويه (0.05)

وبالمقابل يتضح من واقع الجدول عدم وجود اثر دال احصائيا لكل من حجم مكتب التدقيق وخبرة المدقق والرقابه على جودة التدقيق حيث ظهر مستوى الدلاله الإحصائيه لكل منهما بقيمه أكبر من (0.05) ، كما يتضح بأن قيمه معامل التحديد قد بلغت (0.083) مما يشير الى أن متغير جودة التدقيق استطاع تفسير هذه النسبه من تباين متغير إداره الأرباح وهي نسبه متدنيه

نتائج اختبار الفرضيه الفرعيه الاولى والتي نصت على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمع (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه على جودة التدقيق ، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الكليه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان".

جدول رقم (9)

نتائج اختبار الفرضيه الفرعيه الاولى

المتغير المستقل	T	Sig (t)	Beta	R	R ²	F	Sig(f)
ثابت	-.400	.690		.084 ^a	.007	.262	.934 ^b
حجم المكتب	.847	.398	.073				
أتعاب التدقيق	-.563	.574	-.050				
الاستقلالية	.374	.709	.027				
الخبرة	-.025	.980	-.002				
الرقابه	-.585	.559	-.043				

يتضح من الجدول أعلاه ان قيمه f قد بلغت (0.262) مستوى الدلاله الإحصائيه (0.934) مما يشير إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمع (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه على جودة التدقيق، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الكليه) في الشركات المساهمه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان، ويستدل على هذه النتيجة كون مستوى الدلاله الاحصائيه الناتج في الإختبار قد كان أكبر من مستوى الدلاله الاحصائيه الذي تم إجراء الإختبار الإحصائي وفقا له وهو (0.05) ، وبناء على ذلك يتم قبول الفرضيه الصفرية التي نصت على عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمع (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الكليه) في الشركات المساهمه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان،

وبالنظر الى اثر ابعاد المتغير المستقل جودة التدقيق بشكل مستقل على تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها المستحقات الكليه يلاحظ عدم وجود اثر دال إحصائيا عند مستوى (0.05) لكافه هذه الأبعاد حيث بلغ مستوى الدلاله الإحصائيه لكل منها قيمه أكبر من (0.05). أما قيمه معامل التحديد فقد بلغت (0.007) مما يشير إلى أن متغير جودة التدقيق استطاع تفسير هذه النسبه من تباين متغير تحسين قياس إداره الأرباح مقاسه بالمستحقات الكليه.

نتائج اختبار الفرضيه الفرعيه الثانيه التي نصت على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ، لجودة التدقيق بأبعادها مجتمع (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه على جودة التدقيق ، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الاختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

جدول رقم (10)
نتائج اختبار الفرضيه الفرعيه الثانيه

المتغير المستقل	t	Sig (t)	Beta	R	R ²	F	Sig(f)
ثابت	-.350	.727		.234	.055	2.152	.061
حجم المكتب	1.127	.261	.095				
اتعاب التدقيق	-2.617	.010	-.226				
الاستقلالية	-1.567	.119	-.112				
الخبرة	-.436	.663	-.032				
الرقابه على جودة التدقيق	.171	.864	.012				

يتضح من الجدول اعلاه أن قيمه **f** قد بلغت (2.152) ومستوى الدلالة الاحصائيه (0.061). مما يشير إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الإختياريه) في الشركات المساهمه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان، ويستدل على هذه النتيجة كون مستوى الدلالة الإحصائيه الناتج في الإختبار قد كان أكبر من مستوى الدلالة الإحصائيه الذي تم إجراء الإختبار الإحصائي وفقا له وهو (0.05)، وبناء على ذلك يتم قبول الفرضيه الصفريه التي نصت على عدم وجود أثر ذو دلالة احصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه على جودة التدقيق، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الإختياريه) في الشركات المساهمه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان، وبالنظر إلى اثر أبعاد المتغير المستقل جودة التدقيق بشكل مستقل على تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها المستحقات الإختياريه فيتضح أن هناك أثراً ذات دلالة إحصائيه عند مستوى معنويه (0.05). لبعده أتعاب المدقق في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها المستحقات الإختياريه حيث بلغت قيمه **t** (-2.617) وبمستوى دلالة إحصائيه (0.010)، وبالمقابل يلاحظ عدم وجود أثر دال إحصائيا عند مستوى (0.05). لبقية الأبعاد في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها المستحقات الإختياريه حيث ظهر مستوى الدلالة الاحصائيه لكل منها بقيمه اكبر من (0.05). أما قيمه معامل التحديد فقد بلغت (0.055) مما يشير إلى أن متغير جودة التدقيق استطاع تفسير هذه النسبه من تباين متغير تحسين قياس إداره الأرباح مقاسه بالمستحقات الإختياريه. نتائج إختبار الفرضيه الفرعيه الثالثه والتي نصت على " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) " لأثر جودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات غير الإختياريه) في الشركات المساهمه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

جدول رقم (11)
نتائج اختبار الفرضيه الفرعيه الثالثه

المتغير المستقل	T	Sig (t)	Beta	R	R ²	F	Sig(f)
ثابت	-.035	.972		.315	.099	4.109	.001
حجم المكتب	-.988	.325	-.081				
اتعاب المدقق	3.306	.001	.278				
الاستقلالية	2.607	.010	.182				
الخبرة	.451	.652	.032				
الرقابه	-.365	.715	-.026				

يتبين من واقع الجدول اعلاه ان هناك اثرا ذات دلالة احصائيه عند مستوى معنويه (0.05) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها المستحقات غير الإختياريه حيث بلغت قيمه **f** (4.109) وبمستوى دلالة احصائيه (0.001) مما يعني رفض الفرضيه الصفريه التي نصت على عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائيه عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) " لأثر جودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق، أتعاب المدقق، الرقابه على جودة التدقيق، استقلالية المدقق، خبرة المدقق) في قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها (المستحقات غير الإختياريه) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان.

وقبول الفرضيه البديله التي تنص على وجود اثر دال احصائيا عند مستوى (05). لمتغير جودة التدقيق بابعاده مجتمعه في تحسين قياس مكونات اداره الارباح ببعدها المستحقات غير الاختياريه . ويلاحظ من الجدول ان هناك اثر دال احصائيا لبعده اتعاب التدقيق في تحسين قياس مكونات اداره الأرباح ببعدها المستحقات غير الاختياريه حيث بلغت قيمه t (3.306) وبمستوى دلالة احصائيه (001)، وكذلك وجود اثر دال احصائي لبعده استقلالية المدقق في تحسين قياس مكونات إداره الارباح .

مناقشه النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل استعراضاً ومناقشة للنتائج التي تم التوصل إليها من واقع التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من عينه الدراسه وكذلك تقديم عدد من الاقتراحات والتوصيات بناء على هذه النتائج

أولاً: أظهرت نتائج الدراسه وجود اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في قياس مكونات إداره الأرباح بأبعادها (المستحقات الكلية, المستحقات الاختيارية, المستحقات غير الاختيارية) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان حيث بلغت قيمه (3.379) ومستوى الدلالة الاحصائية (0.006).

كما تبين أن جودة التدقيق بأبعادها مجتمعه قد فسر ما نسبته 8.3% من تباين قياس مكونات إداره الأرباح ويلاحظ هنا ضعف النسبه المفسره حيث أن النسبه غير المتوفره تعود لعوامل أخرى لا تتعلق بإداره الأرباح, وقد تعزى هذه النتيجة للنموذج الذي تم من خلاله قياس إداره الأرباح وهو نموذج (Kothari) حيث ورد في الفكر المحاسبي العديد من النماذج لقياس إداره الأرباح بأشكال مختلفه واثبتت الدراسات ان هناك تفاوتاً في نتائج القياس بين هذه النماذج ولم يتم الاستقرار على نموذج معين.

ثانياً: أظهرت نتائج الدراسه عدم وجود اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الكلية) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان, حيث بلغت قيمه f (2.62) ومستوى الدلالة الاحصائية (0.934). كما بينت نتائج الدراسه عدم وجود أثر لكل بعد من أبعاد المتغير المستقل جودة التدقيق على تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها المستحقات الكلية عند قياسه منفرداً, حيث بلغ مستوى الدلالة الاحصائية لكل منها قيمه اكبر من (0.05). كما تبين ان جودة التدقيق بأبعاده مجتمعه لم يستطع تفسير الا ما نسبته 7% من تباين المتغير التابع المستحقات الكلية.

ثالثاً: أظهرت نتائج الدراسه عدم وجود اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه (حجم مكتب التدقيق, أتعاب المدقق, الرقابه على جودة التدقيق, استقلالية المدقق, خبرة المدقق) في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها (المستحقات الاختيارية) في الشركات الصناعيه المساهمه العامه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان, حيث بلغت قيمه f (2.152) ومستوى الدلالة الاحصائية (0.061). اما نتيجة قياس اثر ابعاد جودة التدقيق بشكل مستقل فقد أظهرت ان هناك اثراً ذات دلالة لبعده اتعاب المدقق في تحسين قياس مكونات اداره الأرباح ببعدها المستحقات الاختيارية حيث بلغت قيمه t (-2.617) وبمستوى دلالة احصائية (0.010), لكن الأبعاد الأخرى المتمثله في حجم مكتب التدقيق واستقلالية المدقق وخبرة المدقق والرقابه على التدقيق فلم يكن لها اثر دال احصائياً عند (0.05). حيث ظهر مستوى الدلالة الاحصائية لكل منها بقيمه اكبر من (0.05) وكذلك أظهرت نتائج الدراسه ان قيمه معامل التحديد فقد بلغت (0.055). مما يشير الى ان متغير جودة التدقيق استطاع تفسير هذه النسبه من تباين متغير تحسين قياس مكونات إداره الأرباح مقاسه بالمستحقات الاختيارية.

رابعاً: أظهرت نتائج التدقيق وجود أثراً ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنويه (0.05) لجودة التدقيق بأبعادها مجتمعه في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها المستحقات غير الاختيارية في الشركات المساهمه الأردنيه المدرجه في بورصه عمان حيث بلغت قيمه f (4.109) وبمستوى دلالة إحصائية (0.001). كما أظهرت النتائج أن هناك اثر دال إحصائياً لبعده اتعاب التدقيق في تحسين قياس إداره الأرباح ببعدها المستحقات غير الاختيارية حيث بلغت قيمه t (3.306) وبمستوى دلالة احصائية (0.001), وكذلك وجود أثر دال احصائي لبعده استقلالية المدقق في تحسين قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها المستحقات غير الاختيارية حيث بلغت قيمه t (2.607) ومستوى الدلالة الاحصائية (0.010), وكذلك أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن متغير جودة التدقيق قد استطاع تفسير ما نسبته (0.099) من تباين المتغير المستقل قياس مكونات إداره الأرباح ببعدها المستحقات غير الاختيارية يتضح من نتائج التحليل الاحصائي ان اكثر ابعاد

المتغير المستقل تأثيراً على اداره الارباح بابعادها قد كان بعد اتعاب التدقيق وهذا يشير الى انه كلما كانت الاتعاب المدفوعه للمدقق اكبر كلما زاد الجهد المبذول من قبل شركات التدقيق وتقلص من قدره الإداره على إداره الأرباح وخاصة أن التحول من بديل محاسبي لآخر يتم ضبطه من قبل معايير المحاسبه والجهات المعنيه بإجراءات وتعليمات الإفصاح المحاسبي .

كما يتضح أن بعد استقلالية المدقق قد كان له تأثيراً على المستحقات غير الاختياريه وهذا يشير الى تركيز المدققين على إلتزام الإدارات بالمعايير والضوابط القانونيه ووضع السقوف للعمليات الائتمانيه وكافه البنود التي تؤدي الى المستحقات غير الاختياريه .

التوصيات:

بناء على نتائج الدراسه تمت التوصيه بما يلي :

- ضروره تقييم المدقق الخارجى لمستوى اداره الارباح في الشركات وتقديم تقرير بذلك الى الجهات ذات العلاقه .
- ضروره قياس إداره الارباح بإستخدام نماذج أخرى وإقتراح النموذج الاكثر مناسبه للبيئه الاردنيه .
- ضروره تبرير الشركات للتغير في اتعاب المدققين زياده او نقصان بفقره ايضاحيه ضمن التقرير المالي السنوي .
- تقديم دراسات مستقبليه تتناول ابعاد اخرى لجوده التدقيق ومقارنه نتائجها مع نتيجته هذه الدراسه .
- زياده الاهتمام باستقلالية المدقق الخارجى لاهميه ذلك في تحسين قياس اداره الارباح .
- الاهتمام برقابه جوده التدقيق الخارجى من خلال التركيز على مراجعه الزميل والتزام المدققين بضوابط العمل المهني .
- إجراء تقييم دوري ودراسات حول تطور مستوى التدقيق في الاردن من خلال مراجعه تاريخيه لتقارير التدقيق ومقارنه ذلك بالاوضاع الحاليه للشركات .

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية :

- إسماعيل، أحمد شوقي (2017). إدارة الأرباح ، (ط1) ، مؤسسه طيبه للنشر والتوزيع .
- التميمي ، هادي (2006). المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية، (ط1) ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- جمعه، محمد (2011). الريادة في المحاسبه والتدقيق، (ط1) دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- جعفر، ريم (2012) تأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح . مجله العلوم الإداريه ، 38 ، 2
- جمعه، محمد (2003) . التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسه مهنة التدقيق الداخلي، جمعيه المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس، تحت شعار التحكم المؤسسي واستمراره المنشأ، عمان، الأردن .
- الحدرب، زهير (2010). علم تدقيق الحسابات ، (ط1) ، دار البدايه للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- حمدان ، علام ، أبو عجيله ، عماد (2012). جودة التدقيق في الأردن و أثرها في إدارة وجوده الأرباح المجله العربيه للمحاسبه، 9 ، 14 ، 256- 234
- ردس ، خالد وجيه (2010) ، أثر تقديم خدمه التدقيق الداخلي من جهات خارجيه في جودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجه في بورصه عمان : دراسه ميدانيه ، رساله ماجستير ، كليه الأعمال ، قسم المحاسبه ، جامعه جدارا ، اربد . الأردن
- الذنيبات، علي وابو جبريل ، احمد (2016). أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعيه المدرجه في سوق عمان المالي. المجله الاردنيه في إدارة الأعمال، 12، - 739 4.
- 811.
- سويدان، ميشيل (2010) بعض العوامل المحددة لأتعب التدقيق: دراسة ميدانية ميدانية على الشركات المدرجة في سوق عمان ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة ، 49، 1، 24-
- 86
- أبو سمهدانه، نفين (2015) ، قياس أثر أتعب مراقب الحسابات على جودة عملية التدقيق دراسة ميدانية – فلسطين ، أطروحة دكتوراه غير منشورة. قسم المحاسبه و التدقيق ، جامعة عين شمس ، مصر .
- السرطاوي ، حمدان وابو عجيله، مشتهى (2013). أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمه العامه الأردنيه على الحد من إدارة الأرباح : دراسه تطبيقيه على الشركات الصناعيه. مجله جامعه النجاح للأبحاث (العلوم الانسانيه) ، 27، 4 .
- الفرح، عبد الرزاق محمد (2013) ، العوامل المؤثرة على على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق ، وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن ، المجله العربية للمحاسبه
- اللوزي، خالد محمد (2013) ، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم : دراسة اختبارية على الشركات الصناعيه المساهمه المدرجة في بورصه عمان ، رساله ماجستير في المحاسبه ، جامعه الشرق الأوسط ، الأردن .
- أبو نصار، محمد (2016). معايير المحاسبه الدولييه، (ط2) ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- النسور، محمد (2015) أثر الحاكميه المؤسسيه ومكونات الرقابه الداخليه في الحد من التأثير السلبي لإداره الأرباح : دراسه ميدانيه على البنوك التجاريه الأردنيه. رساله ماجستير غير منشوره جامعه جرش.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (2010) ، معايير التدقيق الدولييه ، ترجمه المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .

ثانياً المراجع الأجنبية:

- Ajina , A & A , Habib 2017 :Examining the relationship between earning management and market liquidity . *Research in International Business and Finance* , 42 , 1164–1172.
- Abed, S, Suwaidan, M,(2012) *Governance and earnings management, International Business Reseach* . 1 , 216-225
- - Abbadi , S & Hijazi , Q & AL – rahahleh (2016) , A Corporate Governance Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan . *Australasian Accounting, Business and Finance Journal* ,1 10 , 2 , 54-75 .
- Choi, J.H., Kim, C, Kim, J B, and Zang , Y. (2010). *Audit office size, audit quality, and audit pricing. Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 29 , 1, 73-97
- DeAngelo, L , 1981, *Auditor independence, 'low bailing', and disclosure regulation*,
- IAASB, (2014) *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create An Environment for Audit Quality, International Federation of Accountants (IFAC)*, 178.
- Jones, Jennife (1991), *Earning Management During Import Relief Investigations, Journal of Accounting Research*, 29(2):193-225.
- Lin, J, and Hwang, M.(2010), *Audit Quality, Corporate Governance ,and Earning Management: A Meta-Analysis, International Journal of Auditing* , 14,,18.
- Ronen, J, and Yaari, V, (2008), *Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research*, Springer Science Business Media, New York.
- Rahmawati., & Dianita, P.S, (2011), *Analysis of the Effect of Corprate Social Responsibility on Financial Performance With Earnings Management as a Moderating Variable”*, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7, 1034-1045
- Nawaiseh , M , (2016) Can Earnings Management be Influenced by Audit Quality? *International Journal of Finance and Accounting*, 7 , 5(4), 209-219.
- Sekaran, U, & Bougie, R. (2010). *Research methods for business: A skill building approach* (5th ed.). West Sussex, UK: John Wiley & Sons Ltd.
- - Yan , H & Xie , S , (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market , *China Journal of Accounting Research* , 9 , 305–319 .
- Alzoubi , E, (2018) :Audit quality , debt financing , and earning management : evidence from Jordan . *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol 30 , pp 69–84.

