الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة
في جودة التقارير المالية

(دراسة ميدانية تحليلية في سورية)

رسالة مقدمة استكمالاً لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب:

أحمد يونس رمضان

إشراف:

د إبراهيم العدي

أيلول ٢٠١٥

بِسمِ اللهِ الرَّحمنِ الرَّحيمِ

اِقرَأ وَربُّكَ الأكرَمُ * الَّذي عَلَّمَ بالقَلمِ

صَدَقَ اللهُ العَظيمُ

الإهداء

إلى أبي .. ومولاي .. فضيلة الشيخ الدكتور يُونُس أحمَد رَمَضَان نفعنا الله بعلمه.

مَولاي..

- كامل -

١. ظمِئَتْ لتنهَلَ من سناكَ الأنجمُ	ويطوفَ حولكَ كالمَدارِ الموسمُ
٢. ويَحُفَّكَ الألقُ الوضيءُ مُلبِّيَاً	فتُجيبُ تلبيةَ السَّناءِ وتُنعِمُ
٣. في خافقي لك جُذوةٌ وقّادةٌ	تُذكي تَضرُّمَها الحُشاشة والدَّمُ
٤. هي جُذوةُ الفجرِ الوليدِ بشمسه	تحنُو عليهِ بدفئِهَا و تُبلسِمُ
٥. أو فرحةُ العَينِ القريرةِ بالنُّهى	يزهُو بجفنَيها الشُّعاعُ المُلهِمُ
٦. أو شُعلةُ الوجدِ القديمِ المُبتدا	مذ سطَّرَ الوحيَ العَلِيَّ المِرقمُ
٧. آنسْتُ ناركَ واقتبسْتُ شِهابَها	فانزاحَ عن كبدي قَتَامٌ مُظلِمُ
٨. لمَّا سكبْتَ لي الرَّبيعَ وعِطرَهُ	وأذوبُ في عِطرِ الرَّبيعِ وأُغرَمُ
٩. يا نيِّراً خطرَتْ رُؤاهُ بروضَتي	ذاعَ الغرامُ فزهرُ روضيَ يَبسِمُ
١٠. وتصُبُّ داليةُ الشُّمُوسِ شَمُولَها	ويَبوحُ عن سِرِّ الصَّبابَةِ بُرعُمُ
١١. لو أنَّ للأفلاكِ ما تَحكي به	لأجابَ قلبٌ مُستهامٌ ... أو فَمُ
١٢. في كلّ نَمنمةٍ بِنَثرِ حَبَابِها	غَزلٌ تطاولَ في مَداهُ الُّلوَّمُ
١٣. فترى النُّجومَ تطوفُ في جنباتِها	وتُلمْلِمُ الألق النَديَّ و تَلثُمُ
١٤. والرُّوحَ يُغريها المُقامُ فتجتَني	دُرَرَ المَحبّةِ و هْيَ كنزٌ قيِّمُ
١٥. وتُعَطِّرُ الصَّفْوَ الهَنِيَّ مَوَاهِبٌ	بعبيرِهَا عن وَردِها تَتَكَلّمُ
١٦. تَنسَابُ من شفقِ الجَمَالِ غوايةً	تهفُو لخطرتِها الصَّبا .. فتُنسِّمُ
١٧. يا مَطلَعَ النّجمِ المُنوِّرِ بالهدى	نوّرتَ ما غشيَ الظلامُ المُبهَمُ
١٨. ألقى إليك الخيرُ حبلَ زمامِه	وأشارَ أنَّك بالتَّفضّلِ .. أكرمُ
١٩. وأجالَ فيك الطَّرفَ من وَلَهٍ به	بَدرٌ أقرّ بأنَّ نوركَ أعظمُ
٢٠. ويجيئكَ السَّاعُونَ كي يطَّوَّفُوا	- من كل قفرٍ في الفجاجِ - ويُحرِمُوا
٢١. ليفيضَ بِشرُكَ بالجموعِ يلفّهُم	وقد استفاضَ من التعلُّلِ زَمزمُ
٢٢. فالرّوضةُ المئنافُ يُقصَدُ شَطرُها	وتُشَدُّ وُجهَتَهَا الرِّحالُ و تُحزَمُ
٢٣. وتَرودُكَ الرُّوحُ الرَّقيقةُ يا أبي	**تهمِي عليها من سَنَاكَ .. و تُكرِمُ**

٢٤. ألـهمتَـهـا الـرَّشَـدَ الـذي شَـرُفتْ بـه   يـا خـيـرَ مـن يَـهـبُ الـرشـادَ ويُـلـهِـمُ
٢٥. حَزَّ النَّوى قلبي و هيَّجَتِ الجوى   كبـدٌ تَـشِـفـّ ... و مُـقلـةٌ تـتـكَـتَّـمُ
٢٦. وتـغـارُ فـيـكَ من النَّجيـعِ قصيدتي   فلـهيـبُ قدسكَ فـي دمائي يَضرَمُ
٢٧. وتـلـوذُ فـيـكَ إذا وهِمْـتُ بـصـيرتي   حـاشـــى بـقـربـكَ أن يَـحِـلَّ تـوهُّـمُ
٢٨. هبـنـي إلى عينيك نـوراً صـاعداً   إذ أن نـورَهـمَـا الـذي أتـوسَّـــمُ
٢٩. وفِصـالُ من نـطـقَ الحروفَ مُحتّمٌ   وفِصـالُ قـلـبـيَ عـن هـواك مُحرَّمُ
٣٠. من كـان مَشربُه الـنّـهـى لا ينـثـنـي   عن مـوردِ الـنُّـعمـى ولا هـو يُفطَمُ
٣١. عانـقْـتُ مـجـدك يـا أبـي ونـوالَــهُ   وكـأنَّـمـا الــجُـلّـى بـمـجـدِكَ تـحلُمُ
٣٢. يا ابن اللـذين تـقلّدوا شُــهُـبَ السّنَـا   وبطُـورِ سينِـهِمُ تَجلّـى الـمُـنْعِمُ
٣٣. وامـتـدّتِ الأنـــهـارُ مــن جنّــاتــهِــم   ونخيلَـهُم هَـزّتْ لـتـأكُـلَ مـريـمُ
٣٤. فاسّـاقـطَ الـرُّطَـبُ الـجَـنِـيُّ موائِـداً   و "فـوائِـدًا " ألـــطـافُـــهـا تُـستَـلـهَمُ
٣٥. حـيِّ الـنِّـجَـارَ الـبـاسقاتُ فـروعُـهـا   وأصـولُـها قِـدَمَ الـسُّـهى .. بل أقدمُ
٣٦. أقـطـابُـهـا الأعـلَـون فـي غمراتِـهم   و فَـعَـالُـهم تَـصـبـو إلـيها الأنـجُـمُ
٣٧. كَسَـفـيـنـةِ الـجُـودِيِّ راسـيـةٌ عـلــى   طَـودٍ هُـو الـشَّـرَفُ الـرَّفـيـعُ الأيـهمُ
٣٨. تـجـري بـأمــرِ الله نَـفـعَـاً للورى   فيـهـا لِـكُــلِّ خَـلـيـقَـةٍ مُستَعصَمُ
٣٩. ما أسْـفَـرتْ شـمـسُ الـحيـاةِ جـليّةً   إلا اسـتـمـدَّتْ كـلَّ نـورٍ.. مِـنـهُـمُ
٤٠. رَفْــدُ الأصـالـةِ يـهـتـدي بـمـضـائِهِ   دربُ الــرّشـــادِ و يـستـنـيرُ المُظلِمُ

....

٤١. يـا عـاصـمِي والـرُّوحُ عندكَ تُكـرمُ   بـوثـيـقِ عُـروتِـكَ الَّـتـي لا تُـفصَمُ
٤٢. إن حـاكَـتِ الأرزاءُ عـنـديَ مأتمَـاً   حِكْـتَ الـصّـبـاحَ فـمـا هُـنـالكَ مأتَمُ
٤٣. أو فـجّـرَتْ غِيَـرُ الـبَـلـيّـةِ مـألـمَـاً   رُقـيَـا يَـديْـكَ بـراؤهُ و الـبَـلْـسَـمُ
٤٤. أبـدَتْ دُمـوعِـيَ فـي الهَـوى ما تَعلَمُ   وكـتـمْـتُ فـي جَـنْـبَـيَّ مـا لا تَـعلمُ
٤٥. أخشـى عـلى كـبـدي إذا أفشيـتُها   شـذراتِ بـوحٍ.. أن تـذوبَ الأنـجمُ
٤٦. يا مـعـدِنَ الـصّـدقِ الـذي أُورِثْـتَـهُ   ولــكــلّ جـوهـرةٍ تُـنَــوِّرُ.. مِـنـجَمُ
٤٧. شـمـلَـتْ بُـروقُـكَ كُـلَّ ربعٍ لم يُـطِقْ   أنَّ الـغَـمَـامَ لـديْـكَ... لا يَـتَـصَــرّمُ
٤٨. فـتَـراهُ يُـتْـهِـمُ زاخـراً بِـنَـوالِـــهِ   وتـراهُ يُـنـجِـدُ - كـي يَـعُـمّ - ويُـشـئِمُ
٤٩. يُـعطِـي ثَـمـانـيـةً شُـهـورَ هِـبـاتِـهِ   ويــزيــدُ أربـعـةً... بِـهِـنَّ مُـحَـرّمُ
٥٠. ولقد يشِقُّ على الـعطـاءِ ....عطاؤه   لا الـمَـنُّ يُـتـعِـبُـهُ.. ولا هُـو يَـسْـأمُ
٥١. والــجـودُ لـم يَـفضُـل بحاتم طـيِّء   يـا ساكـبَ الـنـورِ .. الـفراقدُ تَـعلمُ

٥٢. وتنـازعَتْ شِيَمُ المَكارِمِ أمرَهَا أيَّ الشَّمَائِلِ تَصطَفِي و تُقَسِّمُ
٥٣. ياسيِّدَ الحرفِ السَّنِيِّ بِوَحيِه كلُّ المقالِ لدى بيانِك أعجَمُ
٥٤. وتُقاسُ أحْلامُ الرِّجالِ بمثلِهِمْ ويُقَاسُ حِلْمُك بالزَّمَانِ فتَحْلُمُ
٥٥. وإذا تكرَّمتِ السَّماءُ لأرضِها أبصرتُ أرضكَ للسَّماءِ تُكرِّمُ
٥٦. لَكَأنَّها قُلِبتْ على أعقابِها وكأنْ مَدَاسَكَ للكواكِبِ مَعْلَمُ
٥٧. وكأنَّ أعلامَ الجبالِ تضرُّعاً أفواهُ ظَامِئةٌ لمُزنِك تَلثُمُ
٥٨. والبدرُ تُطْلِعُهُ السَّماءُ و إن بدتْ أنوارُ وجهكَ يستظلُّ و يُحجِمُ
٥٩. لألاء مَنِّك في البلاد مُنَثَّرٌ وضياءُ وجهك مُفرَد لا يُتْئِمُ
٦٠. و رِباعُ فضلكَ لا حُدُودَ لكونها وعرينُ مجدكَ من رِباعِكَ أضخَمُ
٦١. فالجِدُّ جِدُّك قادرٌ و معزَّزٌ والجِدُّ دونَك مُدنَفٌ و مُذمَّمُ
٦٢. وفراتُ قَطرِكَ لا يميِّزُ هَطلُهُ حَسَنَاً شكُوراً أو حسوداً يَلؤُمُ
٦٣. إن رُمْتَ إصلاحاً تَجِدُّ بنشره أو جُدْتَ بالنُّعمَى تَغُضُّ و تَكتمُ
٦٤. فإذا تجسَّمَتِ المَحَامِدُ لَمْ تَجِدْ إلَّاكَ مَحمُوداً بِهِ تَتَجَسَّمُ
٦٥. ويراك وُرَّادُ الضِّيَاءِ تَيَقُّناً فَلَكاً تُدَارُ براحَتيهِ الأنجُمُ
٦٦. تُغنِي السَّؤُول مَكارِماً فيَظنُّ من سَكبِ النَّوالِ بأنَّهُ يتوهَّمُ
٦٧. ويُقَلِّبُ الكفَّ النَّديَّ بكفِّهِ حتَّى يُبِيْنَ بأنّهُ لا يَحْلُمُ
٦٨. ما ذاكَ شَكٌّ في خِصالِك إنَّمَا عَجَبٌ وحَقِّكَ..كيفَ يمشي الموسمُ!!
٦٩. يأوي مدارُك أنجُماً و مواهِباً وتَودُّ تقسِمُها يداك.. فتُقسَمُ
٧٠. إن صابَ منكَ بأيِّ ربعٍ عارضٌ نهضَتْ بأربُعِهَا البِلادُ تُسَلِّمُ
٧١. أو قلتَ عهداً صارَ ذلك موثقاً مَا انْحَلَّ عقدٌ أنت فيه المُبرِمُ
٧٢. أو شانَ فعلُكَ قاسطاً لدنيئةٍ فبكلِّ طائرةٍ هنالك مِخْذَمُ
٧٣. فإذا تلاطَمَتِ السُّيوف تثلَّمَت عجباً لسيفك كيف لا يتثلَّمُ
٧٤. بل كنت تضربُ بالكواكبِ لا القنا فإذا المجرَّة ساعدٌ أو مِعصَمُ
٧٥. و إذا جلسْتَ فقد جلسْتَ تواضعاً بل رحمةً للخلقِ فيما تَرحمُ
٧٦. فتزيدُ إجلالاً و يَعجَبُ وامقٌ مِن فرقدٍ يعلو إذا ما يجثُمُ
٧٧. وتصوبُ – لولا الُّلطفُ- شُهْباً للورى من يستطيعُ لمَا تَرُومُ يُلَمْلِمُ؟
٧٨. لولا التَّروُف لم تنمْ .. بل مِنَّةً والجسمُ ذو حقٍّ و إنَّك تَعلَمُ
٧٩. تُعطِي عَلى قَدْرِ الزَّمَانِ تَرَفُّقَاً و لوِ استَطاعَ الخَلقُ زِدْتَ عَليهِمُ

٨٠. ما قـيَّضَ الله العـلـي كـرامـــة إلا وَ جُودُكَ دفقُـهَا والمُنعِمُ
٨١. وإذا تَنَطَّحَ حاسِدوكَ عذرتَـهُـم فـالنَّـارُ تَصعَدُ والدُّخَانُ الأسحَمُ
٨٢. يُغْلِـي الفَخَـارُ جَديدَهُ ... وجَديْدُهُ مـمـا نَبـذتَ ومـا تَـراهُ يَقْـدُمُ
٨٣. و تُذاعُ منكَ بكلِّ يـومٍ آيـةٌ لله مَا يبدو.. و ما بِـكَ يُكتَـمُ
٨٤. ما كانتِ الآلاءُ تنضُو ثوبَـهَا وبِـها علـى الأيّـامِ وقدٌ مُـفعَـمُ
٨٥. و بِها علـى الأيَّـام عَـزمٌ شَبْوُهُ **مـن يـونُسٍ ربِّ الفصَاحَةِ يُضرَمُ**

....

٨٦. أيزورُ طيفُكَ يا أبي فيروغُني أم أنّ مـأثرةَ المـهابـةِ تَـحْكُـمُ!
٨٧. إن شئْتَ .. شاءَ اللهُ في عليائِه أو قلْتَ .. أيَّدَكَ الـقَضَـاءُ المُبرمُ
٨٨. إنَّ الــقرينَ إذا تطابقَتِ الرُّؤى يُعزى.. ومـا لِعُـلاكَ ثمَّةَ توأمُ
٨٩. فالعلمُ خِلعَـةُ ماجدٍ... لا يستوي عَلَـمُ الـهدايـةِ ...والـذي لا يعلمُ
٩٠. والعلمُ كنزُ محابرٍ و مباحثٍ لا كنزَ مـالٍ خَبَّـأتـهُ جُـرهـمُ
٩١. والعلمُ يَمْكُثُ في القُلوبِ ودونَـه زَبَدٌ جُفَاءٌ يَصطفيـهِ الدِّرهَمُ
٩٢. غـزلانُـهُ قــبسُ المـآثـرِ والحِجَى لا رأيَ راءٍ فـي الأمـورِ يُـرَجّـمُ
٩٣. فإذا البريَّة شيَّعَتْ عُلمَاءَهَـا صَلّوا على النَّهجِ القَويمِ و سَلِّمُوا
٩٤. والعلمُ ميراث النُّبُوَّةِ للورى يـؤتـاهُ ذو حِجْـرٍ بـهِ يتـعَمَّمُ
٩٥. هـو صِبْـغَةُ الله الّتـي يَهدِي بِها واللهُ يـهدي مـن يَشَـاءُ و يَعصِمُ
٩٦. هـو أن يُقَـامَ مـن الجدارِ بِنَـاؤُهُ ليـراهُ أيـتـامُ الصلاح فيَـغنَمُوا
٩٧. هـو أن يُعَابَ على السَّفينة خَرقُهَا فيفوتَـها الـجبـارُ كـي لا يُظلَمُوا
٩٨. هـو أن تذوبَ الـــرُّوحُ في محرابه ويُخَلِّـدَ الرُّوْحَ المَذُوبَـة مِـرقمُ
٩٩. من يجتَلِي شَذراتِه يَرفَعـنَـه أبداً .. ويَعشُوها الجَهُولُ المُعدِمُ
١٠٠. أوحـى بـه رَبُّ البَريَّة قـائـلاً إقـرأ.. فـأصـغـى لـلمقولة آدمُ
١٠١. وتعلَّمَ الأسماءَ من ربِّ الورى ولِعلمِـهِ سَجَدَ الحَفِيفُ الأعْظَمُ

....

١٠٢. **مَولايَ**.. ماعرضَتْ لعينيَ شُبهةٌ أيُكَـذِّبُ الإبصَارَ فـيـك مُتَيَّمُ؟
١٠٣. وأقمتُ تسعيناً وتسعاً في الحِمى لجلالِ وجهكَ ما بِهِنَّ تَـوهُّـمُ
١٠٤. و أويتُ للرُّكنِ الشَّديدِ هُنَيْهَةً أشكُو إليكَ صَبَابتـي لو تَعلمُ
١٠٥. والقلـبُ أوّاهٌ مُنِيبٌ خاشعٌ لكَ ما أردْتَ بـهِ فأنتَ مُحَكَّـمُ

١٠٦. ولبثتُ في كهفِ المحبَّةِ والرَّجَا شيناً بعينِ الشَّمسِ لا أتكَلَّمُ
١٠٧. قضَّيْتُ تسعاً بعدهنَّ زيادةً والله يُحصِي كم لبثتُ ويَعلمُ
١٠٨. فتغلبَتْ روحي على رغباتها وسمَتْ بنورِكَ يا سناً لا يُظلِم
١٠٩. حتى إذا جاءتْ إليكَ وجدتَهَا قمراءَ سَعديها أتتْ تتبسَّمُ
١١٠. صعِدتْ إليك بوجدها وحنينها هيمى بنورِكَ تستنيرُ و تَسْلَمُ
١١١. سُقياكَ روحيَ ما اصْطَبحْتَ بنعمةٍ سُقيايَ روحُكَ و المَعينُ مُنعَّمُ
١١٢. أسقيكَ من شُعَلِ الوفاءِ و أستقي شُعَلَ الضِّياءِ ووقدُهَا يتضَرّمُ
١١٣. يتقلّبُ الدهرُ العجيبُ بأهلِهِ أمَّا خِصالُك يا أبي .. فَهُمُ هُمُ
١١٤. فَالنُّورُ- إلَّا عَن سَمَائِكَ- آزفٌ واللَّيْلُ -إلَّا فِي سَمَائِكَ- مُعْتِمُ
١١٥. والجُودُ- إلا عَن حِمَاكَ- مُودِّعٌ والمَحْلُ - إلَّا فِي حِمَاكَ- مُخيِّمُ
١١٦. يكفِي خَنَا الدَّهرِ الذي لاقيتَهُ شرفُ التَّلاقي إذ تفُوزُ ويُهزَمُ
١١٧. يجري السَّحابُ من البحارِ وتجتدي منكَ البحارُ طِلابَها فتُكَرَّمُ
١١٨. وتُعَلِّمُ العلياءُ روَّادَ السُّهَى وتَرودُ وجهَكَ عَلَّهَا تَتَعَلَّمُ
١١٩. وتُعَظِّمُ الأنسابَ كلُّ كريمةٍ وأوتْ لدارتِكَ النِّجَارُ تُعَظِّمُ
١٢٠. نُعْمَاكَ أسكَرَتِ الزَّمانَ وما بها خَمرٌ و ذلك في نداك مُحَرَّمُ
١٢١. قبّلتُ منك الطّهرَ أنتَ رُوَاؤُهُ وطفقْتُ أنهبُ من رُؤاكَ و ألثمُ
١٢٢. ويَلُفُّنِي حُلُمٌ فَتِيٌّ يا أبي تَبلى الشُّموسُ وعزمُه لا يَهْرَمُ
١٢٣. فيهِ مُحيّاكَ المُنَوِّرُ زاهِرٌ وتضوعُ ألطافُ الجلالِ و تَنسُمُ
١٢٤. وأشمُّ من نفحِ الخصالِ شمائلاً بمزاجِ تسنيمٍ رواها المُنعِمُ
١٢٥. لتنِمَّ عن مجدٍ عريقٍ باذخٍ قمرُ السُّرَى بردائهِ يَتخَيَّمُ
١٢٦. لو صُغْتُ من حُللِ النُّجُومِ عَلاءَهُ نَفِدَتْ ومَا وَفَّتْ عُلاهُ الأنجُمُ
١٢٧. ويُظِلُّ ساحاتِ المكارمِ كوكبٌ مشكاتُهُ بدرُ التَّمَامِ الأعظَمُ
١٢٨. مِشكاتُهُ تبقى لديكَ مضيئةً بالعِلمِ تُشرقُ.. والمشيئةُ تحكمُ
١٢٩. وتَضُمُّنِي ممَّا أفَضْتَ مَواهِبٌ أحنَى عَليَّ مِنَ النَّسِيْمِ و أرحَمُ
١٣٠. هذا شعُوريَ يا أبي و أصُوغُهُ بشغافِ قلبِيَ والمَدامِعُ تَنظُمُ
١٣١. في نبضِهِ نبضِي و إنّك نبضُه وبروحِهِ .. روحي وروحُك تَوأمُ
١٣٢. ليتَ الذي خلقَ الزمانَ يَجُبُّ مِن عُمُرِي وتبقى.. والزَّمَانُ مُنَعَّمُ
١٣٣. ويكونُ مقسوماً سواءً قسمةً تُبْقِي نَدَاكَ لِمُقلَتِي يَتَرَسَّمُ

١٣٤. أو يـجـتـبـيـنـي الله دونَــك إنَّـنـي   بَـذَّالُ آمَــاقِــي ...و إنَّــكَ تَـسْـلَــمُ
١٣٥. أشـكُـو إلـيـكَ مـرارتــي وتـغـرُّبـي   يــا كـاشـفـاً كُـرُبــاتِ من يَـتـظـلَّــمُ
١٣٦. غيبـاً أُسَـلِّـمُ بـاكـيـاً فـيـلـوحُ لـي   فـي الـغـيـبِ مِـنْـكَ سَـنَـىً عَـلَـيَّ يُسَلِّمُ
١٣٧. والله ما صَـبُـحَـتْ عُـيـونـيَ طـرفـةً   إلا و أنـت شُـعـاعُـهـا الـمُـتـضَـرِّمُ
١٣٨. كـلَّا ولا نـطـقَـتْ بـروحـي خـفـقـةٌ   إلا وطـيـفُـك صـوتُـهـا الـمُـتـكـلِّـمُ
١٣٩. مـا أعـذب الأشـواقَ فـيـك ونـفـحُـهـا   يَـشـفـي نَـوايَ وجَمرُ بُـعدكَ يُـسقِمُ
١٤٠. لا فـرَّجَـنَّ الله عـن مُـضـنـاكَ مـا   يـشـكـو وزادَ نـحـيـبَـهُ الـمُـتَـرَحِّـمُ
١٤١. يـالــذَّةَ الأحـــلامِ إن حـيَّـيـتَـهـا   يـا رِقَّـة الأنـفــاس فـيـمـا أحـلُـمُ
١٤٢. إن رفَّ هُـدْبــيَ فـالـبَـهـارُ رفـيـفُـه   و تـسُـحُّ هـيـدبـةٌ بـهِ تَـتـهـيَّـمُ
١٤٣. أحيـا بـعـيـداً لا أُكـلِّـمُ مـهـجـتـي   هِــيَ عـنـد مَـهْـوَى وجـدِها تَـتـكلَّمُ
١٤٤. تـزقـو طـيـورُ محـبَّـتـي لـيـصـوبَـهـا   هـطـلٌ يُـغيثُ وذا سحابُـك يُـرهِمُ
١٤٥. عُـمُـرِي إذا سَـألَ الـزَّمَانُ .. أجِيبُهُ   سـبـعُـونَ أو زادَتْ.. ونُـورُكَ أقْـدَمُ
١٤٦. أقسمْتُ أيْـمَـانـاً ووجْـهُـكَ قِـبْـلَـتِـي   و جَـداكَ يســألني الحفاظَ... فأقسِمُ
١٤٧. ألَّا تَـضِـيـعَ مَـنـاقـبٌ أذكـيـتَـهَـا   قَسَمُ الكَريمِ عَلى الدِّهانِ مُحرَّمُ
١٤٨. كـرّمْـتَـنـي وقَـبِـلْـتَـنـي و حـفِـظـتَـنـي   يـا خـيـرَ مـؤتـمَـنٍ فـكـيـف أُكـرِّمُ؟
١٤٩. فـانـظـرْ بـعـينِـيَ يـا أبي واهـنأ بـما   أذكـتْ رؤاكَ بـمـهـجـتـي يـا مُـكرِمُ
١٥٠. صَـلَّـيْـتُ بـاسمِـكَ والإلـهُ مُـبَــارِكٌ   لاريـبَ.. نـورُكَ مِـن سَـنَـاهُ مَـضْـرَمُ
١٥١. وَشَـهِـدْتُ أَنَّـكَ أَوحَـدٌ فِـي أَرضِـهِ   والله أوحَـدُ فـي عُــلَاهُ مُـعَـظَّـمُ
١٥٢. وَعَـرَفـتُ أنِّـيَ قـد حُـجِـبْـتُ بـرؤيـتي   بَـشَـراً... لِـنـورٍ بـالـقِـذَى لا يُـوصَـمُ

....

١٥٣. سِـيـمـاكَ بـاصِـرَتـي ونُـورُكَ مـوئلي   ورِضـاكَ ديـنـيَ والـقَـبُـولُ المَغنَمُ
١٥٤. و جَـنـاكَ مِـسكٌ و الـهِـدايـةُ خَـتْـمُـهُ   يا طيبَ مِـسـكٍ.. بـالهِـدايـةِ يُـخـتَـمُ

أحمد يونس رمضان

شكر وتقدير

الحمد لله العليِّ العَلامِ ، ذي الفضل و الإنعامِ ، الذي بهدايته وتوفيقه تم هذا العمل المتواضع . وانطلاقاً من قوله تعالى :

بسم الله الرحمن الرحيم

وَمَن شَكَرَ فإنَّما يشكُرُ لنفسِهِ (النمل . ٤٠)

وعرفانًا بالجميل فأنني أتوجه بالشكر الجزيل لكل من مد لي يد العون والمساعدة ، وفي مقدمتهم أستاذي الفاضل:

الدكتور إبراهيم العدي المحترم

الذي تشرفت بإشرافه على هذه الرسالة ، فكان خير موجّهٍ ومُعين ، ولم يألُ جهداً في سبيل إتمام هذا العمل أثابه الله عني خير ثواب ، ومنحه دوام الصحة والعافية .

الأستاذ الدكتور : عصام قريط a الدكتور :قيس عثمان المحترمان

على تشريفهما لي بقبول تحكيم هذه الرسالة ، وتكبُّدهما عناء القراءة والمتابعة، و ملاحظاتهما التي أغنت الدراسة ، فلهما مني كل الشكر والتقدير وأثابهما الله عني كل خير .

أساتذتي الأفاضل في كلية الاقتصاد

على كل ما قدموه لنا من دعم وعلم لنصل إلى ما نتمنى أن ننفع به غُلّة أو نشفي أواماً، ونُسَاهمَ في رقيّ بلادنا وعُلوِّها ، فلهم مني كل التحية والاحترام وأثابهم الله عنا خير الثّواب.

الباحث

قائمة الجداول

قائمة الأشكال		
رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة

المستخلص

تلعب المراجعة الخارجية دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية بسبب ما يضيفه تقرير مراجع الحسابات من ثقة إلى القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وللاعتماد عليه من قبل المستفيدين من التقارير المالية سواءً المستثمرين أو المقرضين أو البنوك أو الدوائر الضريبية والمالية الحكومية أو غيرهم من الفئات الأخرى صاحبة المصلحة. ويعود ما يدعم هذه الثقة ويزيدها إلى ما يتمتع به المراجع من كفاءة علمية وخبرة مهنية تخوله القيام بمهمة المراجعة على أكمل وجه ودون الاخلال بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها والمتبعة في مهنة المراجعة، فضلاً عن بذله العناية التي تستلزمها ممارسة المهنة في جميع مراحلها وذلك من أجل تقديم مراجعة ذات جودة عالية ولا تحتوي على أي خلل يعكس المراجع من خلالها جودة التقارير المالية التي يفحصها. و تأتي هذه الدراسة كمحاولة لمعرفة مدى تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة كإحدى سلوكيات المراجع المختلة وظيفيا في جودة التقارير المالية التي يشرف المراجع على إعدادها. تم تقسيم الدراسة إلى جانبين، الأول: ويتناول الجانب النظري مفهوم ممارسات المراجعة غير المنتظمة والتأثير المحتمل في حال قيام مراجع الحسابات بهذه الممارسات في طبيعة التقرير الذي يصدره والذي يتضمن رأيه بالعملية مما ينعكس بدوره على التقارير المالية النهائية، والجانب الثاني: هو القسم العملي ويقوم على تجميع البيانات وتحليلها باستخدام اسلوب الاستبانة بوصفها أداة رئيسية لتجميع البيانات، حيث تم توزيع هذه الاستبانة على عدد من المراجعين والمحاسبين المزاولين لمهنة المراجعة و العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية لمعرفة أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة التي ينتهجها مراجعو مكاتب المراجعة في جودة التقارير المالية المقدمة لهم من قبل .

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

مقدمة:

١-١:مشكلة البحث.

١ -٢: الدراسات السابقة.

١-٢-١: الدراسات باللغة العربية.

١-٢-٢: الدراسات باللغة الانجليزية.

١-٣: أهمية البحث.

١-٤: أهداف البحث.

١-٥: فروض البحث.

١-٦: منهج البحث.

١-٧: مجتمع وعينة البحث.

١-٨: متغيرات البحث.

١-٩: ما يميز هذا البحث.

١-١٠: مخطط البحث.

مقدمـة:

تمر عملية إعداد القوائم المالية عبر العديد من الخطوات، حيث تعتبر إدارة المنشأة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتقديمها إلى الأطراف ذات الصلة. وذلك بعد خضوعها لعملية المراجعة من قبل مراجع حسابات خارجي، وتتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء رأي فني محايد حول صدق تعبير تلك القوائم المالية عن المركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية السنة المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً GAAP.

وتعتبر عملية مراجعة البيانات المالية مهمة جداً ومفيدة لأنها تعزّز مصداقية المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية، وذلك نتيجة عمليات التحقق والاختبار والفحص التي يقوم بها المراجع، و تتلخص أهمية مراجعة الحسابات في اعتبارها وسيلة تخدم العديد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية التي تمّت مراجعتها، إذ تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وخططها الحالية والمستقبلية.

ونظراً لأهمية عملية التقرير المالي والمعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، ركزت الأطراف ذات الصلة بالمنشأة على أن تتميز تلك التقارير بخصائص محددة في ما يعرف بخصائص الجودة للتقارير المالية، بشكل يزيد من فعاليتها وأهميتها في اتخاذ القرارات من الأطراف المرتبطة بالمنشأة كالملاك والمُقرضين و الجهات الحكومية وغيرهم. ويفترض في الرأي الفني المحايد الذي يقدمه المراجع حول القوائم المالية أن يزيد من خصائص الجودة المرغوب توفرها في تلك التقارير.

إلا أنه وبعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت للكثير من الشركات في العالم وما صاحبتها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وأزمة منشأة(ENRON) عام٢٠٠١ ومنشأة (WORLDCOM) عام ٢٠٠٢ والأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام ٢٠٠٨ والتي لا تزال آثارها ماثلة حتى الآن، ظهرت العديد من التحديات أمام مهنتي المحاسبة والمراجعة حيث حُمِّل المحاسبون والمراجعون مسؤولياتٍ كبيرةً تجاه تلك الأزمات. وما تصفية مكتب Arthur Anderson إلا مثالاً عن ذلك، وصدرت العديد من الاتهامات للمراجعين بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية، والالتزام بآداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز

صورة مراجع الحسابات في العالم، الأمر الذي خلق تحدياتٍ أمام مهنتي المحاسبة والمراجعة لتعزيز جودة التقارير المالية وجودة الأداء المهني للمراجع، وبذلك فإن جودة التقارير المالية الخاضعة لعمل مراجع الحسابات تعكس عنوان جودة عملية المراجعة ككل، وترسم المنحنى البياني الصاعد أو الهابط لمستقبل مكاتب المراجعة، باعتبار وظيفة المراجعة هي التعبير بكل حياد وصدق عن الصورة الواقعية العادلة للتقارير المالية، وإن أية ممارسات تؤدي إلى خلل وظيفي لا ينسجم مع متطلبات ومعايير المراجعة المقبولة عموما (GAAS) تنعكس آثارها على جودة التقارير المالية بشكل مباشر.

١-١مشكلة البحث

انطلاقاً من توصيف المراجعة غير المنتظمة وتحديد العوامل المؤثرة في الأداء المهني للمراجع والمتمثلة في ممارسات المراجعة غير المنتظمة و العوامل المؤدية إلى الخلل الوظيفي خلال سير عملية المراجعة، كضغوط العمل، والخدمات الاستشارية، والأتعاب التي يتقاضاها المراجع، ومكانة المكتب الذي يعمل به، ووقت المراجعة، وغير ذلك من العوامل المؤدّية إلى الخلل الوظيفي، و انعكاس هذه الممارسات و عواملها على خصائص جودة التقارير المالية كالملاءمة و المصداقية، يطرح البحث مجموعة من الأسئلة تتجلّى من خلالها مشكلة البحث، و يمكن صياغتها كالآتي:

- ***ما مدى تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية؟.***

ومن هذا السؤال يمكن اشتقاق مجموعة من الأسئلة:

١. ما مدى تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة في ملاءمة التقارير المالية؟
٢. ما مدى تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة في مصداقية التقارير المالية؟

- ***ما هي كيفية تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية (الملاءمة- المصداقية)؟.***

يسعى الباحث من خلال صياغة هذه الأسئلة إلى توصيف واضح لمشكلة البحث، وتتم الإجابة عن هذه التساؤلات من خلال الدراسة العملية المطبّقة على عينة البحث، بغيه الوصول إلى أهداف البحث.

١-٢: الدراسات السابقة:

يمكن عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث من خلال تقسيمها إلى دراسات سابقة باللغة العربية ودراسات سابقة باللغة الإنكليزية.

١-٢-١الدراسات باللغة العربية:

١- **دراسة(مجاهد، ١٩٩٩)** " العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المحددة لممارسة المراجعة غير المنظمة من قبل مكاتب المراجعة أثناء عملية المراجعة أو لاحقاً لها، وتحديد الطرق التي يسلكها فريق العمل لممارسة هذا النوع من المراجعة وذلك من خلال دراسة ميدانية أجراها الباحث على مكاتب المراجعة في مصر والتي أشارت إلى أن نسبة عالية من أعضاء فرق العمل مارسوا المراجعة غير المنتظمة مؤخراً، وأن من الأساليب المستخدمة في ممارسات المراجعة غير المنظمة القيام بطرق مختصرة واستخدام أساليب عينات شخصية وتخفيض حجم العينة، بينما يأتي ضغط الوقت وزيادة عبء العمل في مقدمة العوامل المحددة لممارسات المراجعة غير المنتظمة، كما أظهرت الدراسة أيضا أنه وعلى الرغم من أن مكاتب المراجعة الكبيرة أقل ممارسة للمراجعة غير المنظمة نسبيا مقارنة بالمكاتب الصغيرة، إلا أنه وجدت ممارسات المراجعة غير المنظمة في كلا النوعين من المكاتب.

٢- **دراسة(الحلبي، ٢٠٠٦)** "المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها في الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة-دراسة ميدانية-"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهم المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في المنشآت السورية الخاصة وقد حدد الباحث متغيرين هما: درجة الثقة بالقوائم المالية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً ومدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، ونوعية إجراءات المراجعة التي تؤثر بمدى الثقة بالقوائم المالية المراجعة وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة عموماً

لتقويم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة أهمها: التلاعبات المحاسبية، والخلل الوظيفي، والسلوك السلبي للمحاسبين الإداريين.

- هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، ونوعية إجراءات المراجعة التي تؤثر بمدى الفائدة من القوائم المالية المعدّة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الرقابة على أداء المنشأة، واتخاذ القرارات الإدارية كونها معلومات: مالية غير كافية –عرضة للغش – غير صحيحة أحيانا – غير ملائمة.

٣- دراسة(عوض، ٢٠٠٨)" أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة في جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات".

هدفت هذه الدراسة بصورة أساسية إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة في جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات وبالتالي في نتائج عملية المراجعة المتمثلة بتقارير المراجعة، حيث أجرت الباحثة دراسةً ميدانيةً على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية، و خلصت إلى مايلي:

- تعد المراجعة غير المنظمة إحدى نتائج الضغوط المتزايدة سواء من جانب ضغوط المنافسة أو الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت فضلاً عن الضغوط التكاليفية.
- تعتبر المراجعة غير المنتظمة شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمراجع والذي يؤثر في جودة الأداء المهني للمراجعين.
- تؤدي ممارسة المراجعة غير المنظمة عند اتباعها مع فريق العمل إلى أضرار تلحق بمستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي المراجع، لذلك تعد المراجعة غير المنتظمة أمراً غير واجب الاتباع، وسلوكاً وتصرفاً غير مقبولٍ من فريق المراجعة.
- تم التوصل إلى محددين رئيسيين لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وهما حجم مكتب لمراجعة، وارتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمي.

١-٢-٢: الدراسات باللغة الانجليزية:

١- دراسة (Donnelly,2003) " Attitudes Toward Dysfunctional Audit Organizational ،Behavior: The Effects Of Locus Of Control And Position"،Commitment

" الموقف من سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة أثر الرقابة والالتزام التنظيمي والمركز"

بين الباحث في دراسته ارتباط السلوك المختل للمراجعة بانخفاض جودة المراجعة وأوضح أن الدراسات الحديثة تعتبر هذا الخلل الوظيفي مشكلةً واسعة النطاق، ولكن لم يتم على وجه التحديد وضع الأسباب والعوامل الكافية المحددة لهذا السلوك، وبناءً على ذلك وفي محاولة من الباحث لإغناء الموضوع عمد في دراسته إلى تطوير واختبار نموذج نظري لتحديد مكانة الرقابة والالتزام التنظيمي والمواقف السابقة تجاه سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة وذلك باستخدام تصميم قائم على تقنية تحليل المسار، ودعم الباحث نموذجه النظري من خلال إجراء المسح على ١١٣ مراجعاً.

كما بيّنت نتائج هذه الدراسة أن موضع الرقابة يلعب دوراً كبيراً في سلوك المراجع، على الرغم من أن مراجعي الحسابات يميلون إلى أن يكونوا موجهين للداخل (دوافعهم الذاتية) وتشير النتائج إلى أن قوة هذه الصفات والدوافع الذاتية تؤثر بشكلٍ كبيرٍ في الالتزام التنظيمي للمراجع، ويؤكد أيضاً ارتباط الالتزام التنظيمي بمجموعة من الخصائص الأخرى، مثل أداء المراجع وطول عمره، إذ أنه من الممكن للمراجعين الذين يتمتعون بشخصياتٍ ضعيفةٍ داخلياً أن يكونوا أكثر عرضة للشعور بعدم القدرة على تحقيق الأهداف الخاصة بهم مما ينعكس على تقييماتهم النهائية فيكونوا أكثر عرضةً لسلوك الخلل الوظيفي، والتحدي الذي يواجه مهنة المراجعة هو استخدام هذه المعلومات لمعالجة الآثار السلبية المرتبطة بالشخصية الداخلية الضعيفة للمراجع في محاولة للحد من سلوك الخلل الوظيفي لعمليات المراجعة وتخفيض أثرها على تقارير المراجعة.

٢- دراسة (Paino،2010) Impairment Of Audit Quality An Investigation Of Factors Leading To Dysfunctional Audit Behaviour

" انخفاض قيمة جودة المراجعة - التحقيق في العوامل المؤدية إلى الخلل في السلوك الوظيفي".

أجرى الباحث دراسته في بيئة الأعمال الماليزية وذلك لبيان أثر السلوك المختل للمراجعة في واقع الحال في ذات البيئة، وقد حددت الدراسة هدفين رئيسيين، الأول هو التحقق من العوامل التي تسهم في سلوك الخلل الوظيفي لمراجعة الحسابات، والثاني لدراسة ما إذا كان مكتب المراجعة وفريق المراجعة والعوامل الشخصية، تؤثر كلها بسلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، و أجريت هذه الدراسة بسبب الفضائح في مراجعة حسابات الشركات في ماليزيا، إذ قام بها الباحث على مرحلتين، المرحلة الأولى وهي الدراسة التجريبية واستكشاف حدوث السلوك المختل للمراجعة، والمرحلة الثانية هي التحقيق ومسح العوامل الرئيسية التي تسهم في سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة.

٣- **دراسة ثانية (Paino، 2011)** "Organizational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behavior"

" الالتزام المهني والتنظيمي في سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة"

ناقشت الدراسة فيما إذا كان الخلل الوظيفي لسلوك المراجعة مشكلة مقبولة، وترتبط بانخفاض جودة المراجعة، وهذه الدراسة تطوّر وتختبر النموذج النظري الذي يحدد العوامل المساهمة في سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، حيث قام الباحث في دراسته بفحص الالتزام التنظيمي والالتزام المهني والمواقف السابقة تجاه السلوك المختل وظيفياً لممارسات المراجعة، وتم إجراء المسح واستخلاص النتائج من خلال ٢٢٥ مكتب مراجعة في ماليزيا، و أثبتت هذه الدراسة أن للالتزام التنظيمي أثرٌ كبيرٌ ومباشرٌ في السلوك المختل وظيفياً للمراجعة، وأن الإجراءات السليمة للمراجعة والتوظيف والترقية والتدريب تساعد على التقليل من حدوث السلوك المختل وظيفياً للمراجعة، ووفرت هذه الدراسة استجابةً مناسبةً للقيّمين على المراجعة، والقلقين من انخفاض جودة ونوعية المراجعة وبياناتها وتقاريرها المالية.

٤- **دراسة(Yuniarti، 2012)** The Effect Of Tenure Audit Dysfunctional Behavior On Audit Quality"

"أثر احتكار عملية المراجعة والسلوك المختل وظيفياً في جودة المراجعة"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتبيان العوامل التي تؤثر في جودة ممارسات المراجعة، من خلال طرح فرضية تأثير حيازة عملية المراجعة والسلوك المختل وظيفياً وأثرهما في جودة المراجعة، و حددت الباحثة من خلال دراستها وحدة التحليل بصغار وكبار المراجعين الذين

عملوا في منشآت المحاسبة العامة، وذلك من خلال دراسة استقصائية أجريت على منشأة المحاسبة العامة في باندونغ بإندونيسيا، و أظهرت نتائج الدراسة أن حيازة عمليات المراجعة لا تؤثر تأثيراً كبيراً في جودة المراجعة في منشأة المحاسبة العامة لأن مراجعي الحسابات في المنشأة موضوع المراجعة هم نفسهم القائمون على المراجعة في العام الماضي، في حين أن السلوك المختل وظيفياً للمراجعة يؤثر بشكل كبير في جودة ونوعية المراجعة في المنشأة العامة في باندونغ، وهذا التراجع الكبير في جودة المراجعة عائد إلى عدم تقيد المراجعين بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP.

١–٣: أهمية البحث:

من ناحية أولى، لهذا البحث أهمية تنطلق من أهمية المجال البحثي حيث تعتبر جودة التقارير المالية موضوعاً بحثياً مهماً لمختلف الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، كما أن ممارسات المراجعة غير المنتظمة تشكل محوراً للبحث بهدف الكشف عن نواحي ومظاهر هذه الممارسات و العوامل المسببة لها بما يمكّن من العمل على الحد منها وتعزيز الخصائص النوعية للتقارير المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

من ناحية أخرى، للبحث أهمية انطلاقاً من أهمية نتائج البحث للأطراف ذات الصلة بالمنشأة، ومن خلال القيمة المضافة التي تقدمها الدراسة العملية الميدانية، بغية تعزيز توجهات البحث وتوسيع رؤاه من خلال التحليلات والمؤشرات و الدلالات الإحصائية المقدّمَة لتحديد مواطن القصور والخلل الوظيفي في ممارسات المراجعة غير المنتظمة، التي تؤدي بدورها إلى تخفيض جودة التقارير المالية، بهدف تحسين ممارسات مهنة المراجعة كأداة لتقديم درجة عالية من الاطمئنان لمستخدمي التقارير المالية، ووضع مراجع الحسابات في صورة الأثر السلبي لممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية والمخاطر المرافقة.

١–٤: أهداف البحث:

بناءً على مشكلة البحث والتساؤلات التي تطرحها، يهدف البحث بصفة أساسية إلى تحديد وبيان أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية، وذلك في ظل المتغيرات والظروف التي طرأت على واقع مهنة المراجعة في بيئة الأعمال الحديثة، من خلال دراسة ميدانية على عينة من المستفيدين من التقارير المالية النهائية في سورية.

وانطلاقاً من هذا الهدف العام، تتفرع الأهداف التالية:

- بيان وتوصيف مفهوم المراجعة غير المنتظمة و ممارساتها.
- التعريف والتوصيف المنهجي لمخاطر المراجعة غير المنتظمة.
- تحديد وتعريف الخلل الوظيفي كسلوك يرتبط بممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- بيان وتوضيح العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة.
- دراسة وتوضيح مفهوم مخاطر عملية المراجعة.
- دراسة طبيعة ومحددات و خصائص جودة التقارير المالية.
- توصيف مفهوم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها على اعتبارها تؤدي إلى ضمان جودة القارير المالية.

١-٥: فروض البحث:

تتمثّل فروض البحث في الآتي:

الفرض الأوّل:

H_{01}:لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة و جودة التقارير المالية.

وبناء على ذلك تكون الفرضية البديلة هي :

$\mathbf{H_1}$:هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة و جودة التقارير المالية.

الفرض الثّاني:

$\mathbf{H_{02}}$:لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة وبين جودة التقارير المالية.

وبناء على ذلك تكون الفرضية البديلة هي :

$\mathbf{H_2}$: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة وبين جودة التقارير المالية.

الفرض الثالث:

H_{03}:لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة و العوامل المؤدية إليها معا من جهة و بين جودة التقارير المالية.

وبناء على ذلك تكون الفرضية البديلة هي :

H_3:هناك علاقة ذات دلالة إحصائبة بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة و العوامل المؤدية إليها معا من جهة و بين جودة التقارير المالية.

١-٦: منهج البحث:

باعتبار أن منهج البحث هو الخطوات التي يتبعها الباحث للوصول إلى أهداف البحث، فإن هذا البحث يقوم على الخطوات التالية:

١. تحديد مشكلة البحث المتمثلة بدراسة أثر المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة والدراسات ذات الصلة بموضوع البحث، حيث تمثل هذه المشكلة قضية بحثية مطروحة لما لها من آثارٍ عمليةٍ في جودة الأداء المهني للمراجع، ومخرجات عملية المراجعة.

٢. وضع فروضٍ للبحث تمثل حلولاً مقترحةً للمشكلة البحثية المطروحة، حيث تم تحديد ثلاثة فروضٍ للربط بين متغيرات البحث المتمثلة بالمتغير المستقل الرئيسي وهو ممارسات المراجعة غير المنتظمة، والمتغير المستقل الوسيط و هو العوامل المؤدية إلى تلك الممارسات و المتغير التابع و هو جودة التقارير المالية بخصائصها (الملاءمة والمصداقية).

٣. تجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض حيث سيقوم الباحث بدراسةٍ ميدانيةٍ من خلال إعداد وتوزيع استبيان موجه إلى مراجعي الحسابات والمحاسبين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في دمشق.

٤. اختبار الفروض والوصول إلى نتائج البحث وذلك من خلال تحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام برنامج SPSS لحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية بما يمكنه من تعميم النتائج التي سيتم الوصول إليها.

١-٧: مجتمع وعينة البحث:

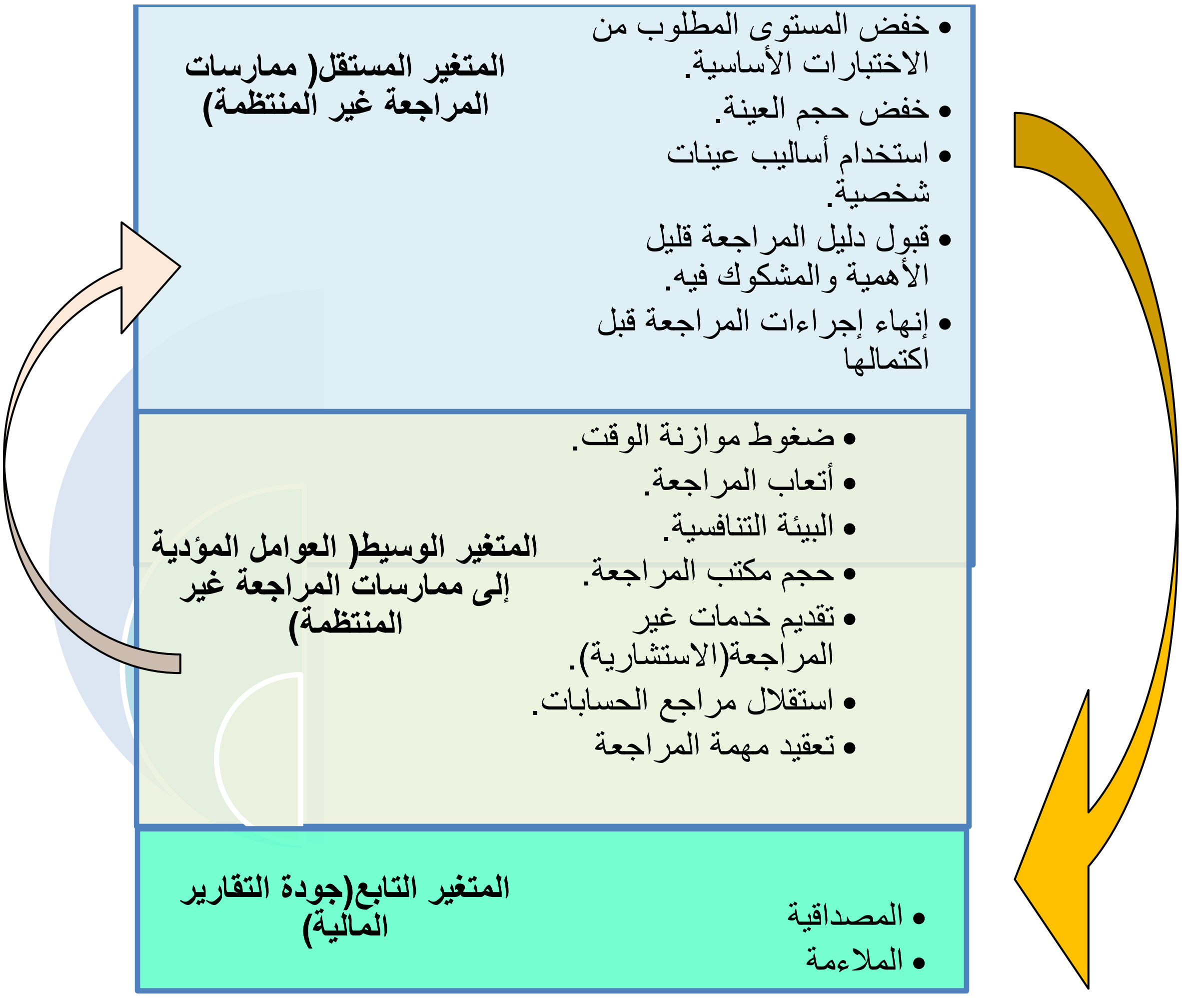
يتمثل مجتمع الدراسة بمراجعي الحسابات و المحاسبين الممارسين العاملين في الدوائر المالية في سورية باعتبارهم أبرز المستفيدين من التقارير المالية النهائية، أما عينة الدراسة فقد

اقتصرت على مراجعي الحسابات و المحاسبين الممارسين (مفتشي الحسابات) العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في دمشق وذلك بسبب الأوضاع الراهنة التي تحول دون توسيع عينة البحث.

١-٧: متغيرات البحث:

بناءً على الفروض التي تناولها البحث فإن متغيرات البحث تتمثل بالشكل التالي:

الشكل(١-١) متغيرات البحث



الشكل من إعداد الباحث

١-٩: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

لا تعتبر هذه الدراسة متفردة في موضوعها المطروح بل تأتي مكملة لما سبقها من دراسات تناولت المراجعة كسلوك مختل وظيفياً، وبحثت في خصائص جودة المراجعة وجودة مخرجات عملية المراجعة المتمثلة بالتقارير المالية، و ما يميز هذه الدراسة هو أنها تأتي في إطار بيان أثر المراجعة كسلوك مختل وظيفياً في جودة التقارير المالية في مكاتب المراجعة في سورية، وإلقاء الضوء على سلوك مكاتب المراجعة في ظل تغير الظروف المحيطة سواء في بيئة الأعمال أو في متطلبات المهنة بسبب محدودية الدراسات التي تناولت هذا الجانب في سورية.

١-١٠: مخطط البحث :

في ضوء طبيعة ومشكلة البحث، وأهدافه ومنهجه، وبما يمكن من اختبار فروضه، قسّم هذا البحث إلى فصل تمهيدي و ثلاثة فصول رئيسية تتضمن مباحث فرعية وذلك كما يلي :

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

المقدمة.

١-١:مشكلة البحث.

١-٢: الدراسات السابقة.

١-٢-١: الدراسات باللغة العربية.

١-٢-٢: الدراسات باللغة الانجليزية.

١-٣: أهمية البحث.

١-٤: أهداف البحث.

١-٥: فروض البحث.

١-٦: منهج البحث.

١-٧: مجتمع وعينة البحث.

١-٨: متغيرات البحث.

١-٩:مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

١-١٠: مخطط البحث

الفصل الثاني:المراجعة غير المنتظمة، محدداتها،إجراءاتها.

المبحث الأول: مفهوم المراجعة غير المنتظمة و العوامل والضغوط المؤدية إليها.

المبحث الثاني: سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، مخاطره والضمانات حياله.

المبحث الأول: المراجعة غير المنتظمة و العوامل و الضغوط المؤدية إليها

٢-١-١ مفهوم المراجعة غير المنتظمة وتعريفها.

٢-١-٢: الضغوط التي تؤدي إلى ممارسة المراجعة غير المنتظمة.

٢-١-٢-١:ضغوط موازنة الوقت والمراجعة غير المنتظمة.

٢-١-٢-٢ الخدمات التجارية والمهنية والمراجعة غير المنتظمة.

٢-١-٢-٣ أتعاب المراجعة والمراجعة غير المنتظمة.

٢-١-٢-٤ حجم مكتب المراجعة والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-٥ تغيّر المقاصد والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-٦ جنس المراجع والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-٧ دوران مراجع الحسابات والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-٨ العوامل السلوكية والنفسية والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-٩ أهمية العميل والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-١٠ تعقيد المهمة والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-١١ أخلاقيات المهنة والمراجعة غير المنتظمة

٢-١-٢-١٢ استقلال المراجع والمراجعة غير المنتظمة

المراجعة غير المنتظمة، محدداتها، إجراءاتها.

ترافقت الانهيارات الاقتصادية والفضائح المالية في كثير من الأسواق العالمية والشركات العملاقة بازدياد استياء المجتمع من المحاسبة ومعاييرها المتبعة على اعتبارها الركيزة التي يقوم عليها النظام المحاسبي العالمي وأيضا زيادة الاستياء من المراجعة كمهنة مستقلة، وارتفعت الأصوات المشكّكة بدورها وبضوابطها ووظيفتها الرئيسية المتمثلة بتقييم التقارير المالية وإبداء الرأي الفني المحايد، الأمر الذي دفع الباحثين إلى الخوض في هذا المجال وتقييم الأدلة في مدى مسؤولية كل من المحاسبة ومراجعة الحسابات عن الأزمات المالية من خلال دراسة وتحليل الإجراءات والممارسات المتبعة في كلتي المهنتين للوقوف على المسببات الحقيقية وإعادة الطمأنينة التي اهتزت إلى فئة المستثمرين وأصحاب المصلحة.

ويناقش هذا الفصل بمباحثه بعض الجوانب المتعلقة بانحرافات المراجعة عن وظيفتها الأساسية المتمثلة بتقديم التقارير العادلة التي تصف واقع البيانات المالية، وأثر هذه الإنحرافات في جودة تلك البيانات، وقد أطلق على هذه الانحرافات لاحقا ما يسمى بالمراجعة غير المنتظمة، حيث انفرد الفصل الثاني من البحث بمحاولة إعطاء تعريف للمراجعة غير المنتظمة وتحديد ماهيتها والوقوف على إجراءاتها و توصيف المخاطر المرافقة لهذه المراجعة و اقتراح بعض الضمانات حيال القيام بها.

المبحث الأول: مفهوم المراجعة غير المنتظمة والضغوط المؤدية إليها.

٢-١-١ مفهوم المراجعة غير المنتظمة وتعريفها Irregular Audit Concept

إن تعبير المراجعة غير المنتظمة ليس شائعاً بالمعنى الحرفي كمصطلح مهني متداول متعارف عليه، لكنه مرتبط بشكل مباشر بسلوك المراجع أو فريق المراجعة وبالممارسات التي تُخلّ بالمعايير الدولية والإجراءات الأساسية في مهنة المراجعة، ويعني "عدم انتظام" المراجعة أنه في الظروف غير العادية عند ارتفاع تكاليف عمليات المراجعة وزيادة الإرهاق المرافق وما تسببه عوامل المنافسة بين شركات المراجعة فإن الوقت المخصص لإجراء مهام المراجعة يتم اختصاره وتخفيضه دون المستوى الأمثل والمناسب (Willett & Page, 1996)[1]. ويلجأ

[1] Willett, C. & Page, M. (1996). `A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK Chartered Accountants'. British Accounting Review, 28, pp. 101--120.

موظفو المراجعة من المستويات الدنيا Junior Staff لحماية السلامة المنطقية ومنهجية المراجعة إلى طلب المزيد من الوقت أو العمل بجد أكثر لأداء نفس القدر من العمل في الوقت المنخفض(Otley & Pierce, 1996)[2]. وقد قُرنت المراجعة غير المنتظمة بالخلل الوظيفي Dysfunctional audit الذي يرتكبه المراجع في السلوك المهني المبني على الأسس المتعارف عليها مما يعطي نتائج سلبية وتحريفاتٍ وأخطاءً جوهرية في التقارير النهائية للعملية وبالتالي تضليل جمهور المستفيدين من تلك التقارير وبناء تصورات غير دقيقة لعملياتهم المستقبلية، وقد أشار (Raghunathan, 1991)[3] بأن هذه الظاهرة التي نتعامل معها ليس لها مصطلحات فنية معمول بها بشكل موصّف توصيفاً عاماً وإن التوصيف الأمريكي لها كما يشير مصطلح (PSO) 'Premature Sign Off' التوقيف المبكر أو التوقيف السابق لأوانه أو التوقيف قبل الاكتمال وبعبارة أدق تعني هذه العبارة إيقاف خطوات برنامج المراجعة بقرار شخصي من قبل المراجع قبل إكمال واحدة أو أكثر من إجراءات المراجعة المطلوب القيام بها. إن مصطلح "premature sign off " أو PSO أي الإنهاء السابق لأوانه لإجراءات المراجعة أو الانهاء قبل الاكتمال يعني أن الاختبارات لم يتم إنجازها بالشكل المطلوب والمرغوب فيه من قبل المنشأة، أي أن ممارسات المراجعة تكون قد أنجزت بطريقة غير نظامية أو أنها لم تكتمل على الإطلاق. إن التفسيرات التقليدية للمراجعة غير المنتظمة تنتج عن قبول التصور الذاتي للأداء المهني من قبل الممارسين (Sikka & Willmott,1995)[4]وذلك بأن المراجعة الاعتيادية عادة تكون سائدة لأن مراجعي الحسابات يتصرفون بحيادية واستقلال إذا ارتبط الأمر بالمصالح التجارية، كما أن منهجية المراجعة المحايدة من الناحية الفنية تسمح للمراجعين باكتشاف الأخطاء وغيرها من المخالفات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحريفات في المركز المالي للمنشأة محل المراجعة.

كان من المتوقع أن يكون هناك مجموعة من الردود من قبل المعنيين حول اكشاف موضوع إجراء ممارسات مراجعة غير منتظمة، وعليه فإن هناك الكثير من الأسئلة التي تسعى إلى تحديد الخصائص المميزة للمراجعين الذين يميلون إلى إجراءات المراجعة غير

---

[2] Otley, D.T. & Pierce, B.J. (1996). `Auditor time budget pressure: consequences andantecedents'. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 9(1), pp. 31--58.

[3] Raghunathan, B. (1991). 'Premature signing-off of audit procedures: an analysis', Accounting Horizons, 5 (2), pp. 71–79.

[4] Sikka, P. & Willmott, H. (1995). `The power of ``independence'': defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom'. Accounting, Organizations and Society, 20(6), pp. 547--581.

المنتظمة من الذين هم أقل ميلاً لذلك. وجد (Rhode ,1978)[5] أن ممارسات الإيقاف السابق لأوانه PSO تحدث في المقام الأول في الشركات المحلية والإقليمية، وكانت البيئة التنافسية التي تواجهها الشركات بالإضافة إلى أتعاب المراجعة خلال فترة الركود الاقتصادي من العوامل المؤثرة التي شكلت ضغطاً على الممارسين ليقوموا بإجراءات المراجعة غير المنتظمة والإنهاء السابق لأوانه PSO. ويستعرض (Willett and Page ,1996)[6] توصيفاً آخر للمراجعة غير المنتظمة بأنها مجموعة من السلوكيات النفعية وغير المهنية وغير المنضبطة التي تقوم بها الجهة المخوّلة بالمراجعة، ومن هذه السلوكيات التي من شأنها أن تشكل حالة من ممارسات المراجعة غير المنتظمة على سبيل المثال لا الحصر:

- في عملية **اختيار العينة** وبنودها ليُصار إلى اختبارها، إذ قد تتشكل لدى المراجع رؤية معينة تجاه بعض البنود والتعقيدات المرافقة واحتمال كشف الأخطاء في المعاملات انطلاقاً من الوثائق التي تشكل نقطة بداية للاختبارات. ومثال على ذلك فإن فاتورة مرفقة باستفسارات وتذييلات مكتوبة ومدعّمة بوثائق ومرفقات من الممكن أن تشكل مصدر قلق وشك بالغين، حيث أنه من الممكن للمراجع أن يختار أبسط الوثائق وأقلّها جدوى ونفعية كأدلة، وقد تكون مقرونة ببعض المبررات على أن المعاملات البسيطة هي أكثر تمثيلاً وحدوثاً.

- في عملية **اختبار العينات** والبنود قد يدّعي المراجع أنه قام باختبار وفحص العمليات الحسابية والمجاميع النهائية لجميع المستندات والبنود لكن من دون تسجيل وتوثيق أيّها قام باختبارها في حين يكون اقتصر على مراجعة جزء منها.

- في **اختبار البنود** المحددة قد يُسقط المراجع اختبار التحقق المادي فمثلا بالنسبة لأصحاب الذمم المدينة يشير المراجع إلى أنه تم تلقي مقبوضات نقدية منهم دون التأكد الفعلي الملموس من وقوع عملية التحصيل النقدي، وقبول أدلة أقل أهمية من التحقق المستندي للعملية.

في الحالات الأكثر حرجاً قد يُظهر تقرير المراجع أن نتائج الاختبارات التي قام بها كانت إيجابية ومرضية وسليمة بالرغم من أنها لم تكن كذلك. والمثال الأول يظهر أن للمراجع

---

[5] Rhode, J. (1978). *The Independent Auditor's Work Environment: A Survey*, Commission on Auditors' Responsibilities, Research Study No. 4, AICPA, New York

[6] Willett, C., and Page, M., 1996, "A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants", British Accounting Review, Vol. 28 No. 2, pp. 101-120.

حرية اختيار المستند أو الوثيقة التي يريدها فضلاً عن مستند أو وثيقة أخرى والتحفظ على عينة دون الأخرى، وهذه الحرية التي يمتلكها المراجع في الاختيار تكون غير قابلة للملاحظة مما يجعل هذه الحالة هي الأكثر شيوعا والأقرب لتكون هي القاعدة السائدة نظراً لأن الشركات لا تعتمد أساليب صارمة بالنسبة لطريقة أخذ العينات الإحصائية لتقييد موظفي المراجعة بها (Turley & Cooper, 1991, p. 120)[٧]، كما أن إعادة إجراء اختبارات المراجعة لاحقاً لا يمكن أن تؤكد أو تثبت عدم قيام مراجع الحسابات بإجراء بعض العمليات والمعاملات المريبة كما يبين المثال الثاني فإنه عند قيام المراجع بالإشارة إلى مستندات فردية وقليلة نسبياً فلا سبيل عندها إلى التلاعب والتشكيك بصحة التوكيدات في العمل المنجز، بالإضافة إلى ذلك فإن توثيق المستندات ووضعها بصورة متسلسلة يجعل من السهولة بمكان التحقق منها وإنه بدون هذا التسلسل والتوثيق والترتيب سيكون من الصعب العثور عليها مرة ثانية وإثبات عدم إغفال أي بند من بنود العينة موضوع المراجعة.

يرتبط سلوك المراجعة المختل وظيفيا Dysfunctional Audit Behavior بانخفاض جودة مراجعة الحسابات (مجلس الرقابة العامة 2000) حيث تشير العديد من الدراسات إلى أن سلوك المراجعة المختل وظيفيا هو مشكلة واسعة الانتشار (Smith 1995,)[٨] في حين فشلت هذه الدراسات (Otley and Pierce ,1995)[٩] في تحديد وشرح الأسباب والعوامل المحددة لهذا السلوك المنحرف بشكل دقيق. كما تشير تقارير(مجلس الرقابة العامة 2000)إلى أن الضغوط المختلفة المرتبطة بالمراجعة و العميل والمواعيد النهائية للعملية ومعدل دوران العملاء و ظروف العملية المرافقة تسبب ضغوطاً بالغة الأهمية على فرق المراجعة، ويمكن لهذه الضغوط أن تؤدي إلى انخفاض في جودة المراجعة وبالتالي جودة مخرجاتها، وخاصة في الحالات التي يتم فيها تقييم أداء الأفراد في المقام الأول ضمن الحدود الزمنية و الموازنات المقدرة للعملية. وقد أكد مسح أجري على شركات المراجعة الست الكبار Big 6 هذه المخاوف، حيث اعترف تسعة وثمانون في المئة(89%) من المشاركين في هذا المسح على قيامهم بشكل أو آخر بسلوك من سلوكيات المراجعة غير المنتظمة

[7]Turley, W.S. & Cooper, M. (1991). Auditing in the United Kingdom: A Study of Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms, Prentice Hall/ICAEW, London.
[8]Smith, R., "Underreporting Time: An Analysis of Current Tax Practice," Journal of Applied Business Research, Vol. 11, pp. 39-45, 1995.
[9] Otley, D. and B. Pierce, "The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style," Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, pp. 405-420, 1995.

المخفّضة من جودة العملية كالإنهاء المبكر للعملية Premature Sing off قبل اكتمال القرائن وقبل جمع كافة الدلائل أو إجراء جميع المسوحات الضرورية لتمام العملية.

٢-١-٢ الضغوط التي تؤدي إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة Audit Pressures:

إن للتغيّرات المستمرة التي تطرأ على بيئة المراجعة دورٌ بالغٌ في حدوث ممارسات المراجعة غير المنتظمة ومن العوامل التي تدفع باتجاه تلك الممارسات هي ضغوط موازنة الوقت كقوة دافعة وغيرها، حيث يلجأ المراجع بحسب (Raghunathan,1991)[10] إلى انتهاج تلك الممارسات إما بسبب أن بعض الإجراءات غير مهمة أو أن القيام بها يدفع إلى الملل، ومن غير المفيد الاستمرار بها فيتم اختصارها و إنهاؤها مبكراً، كما وجد أن المراجعين هم الأكثر عرضة لاتخاذ اختصار للاختبارات التي ينظر إليها على أنها من غير المحتمل أن تكشف الأخطاء المادية. تشير الأبحاث إلى وجود علاقة بين الاهتمامات التجارية، ضغوط الوقت، وممارسات المراجعة غير المنتظمة التي يقوم بها صغار الموظفين والتي تؤدي إلى فشل المراجعة، وتسلّم المناقشة إلى أن الاهتمامات التجارية منتشرة في كل مكان وغالبا ما تؤدي إلى اعتماد أساليب جديدة لمراجعة الحسابات قد تلعب دوراً بالغاً ومؤثراً على موازنة الوقت المحدد. وقد تم استخدام الأدلة التجريبية من خلال المقابلات المتعمقة لتسليط الضوء على الشركات التي تستخدم المراجعة بهدف تحقيق مكاسب تجارية من خلال تركيز عمل المراجعة على النقاط التي تحدث فيها الأخطاء المادية.

واجهت مكاتب المراجعة في المملكة المتحدة لزمن طويل ضغوطا مستمرة تتعلق **بأتعاب المراجعة** كإحدى ممارسات المراجعة غير المنتظمة، إذ أصبحت المناقصات والعروض التنافسية شائعة ومسموعة. هذا ويشير (Hermanson ,1987)[11] و آخرون إلى أن مراجعة الحسابات هي سوق محدودة أساسا وأن تخفيض أتعاب المراجعة ليس نتيجة لأعمال إضافية بل هو ناجم عن اعادة توزيع الاعمال بإجمالي ايرادات منخفضة، وفي ذات الوقت أصبح تنظيم المراجعة أكثر إرهاقا عن ذي قبل وخاصة بالنسبة للشركات الصغيرة بما

---

[10] Raghunathan, B. (1991). ‘Premature signing-off of audit procedures: an analysis’, *Accounting Horizons*, 5 (2), pp. 71–79.

[11] Hermanson, R., Dykes, L. & Turner, D. (1987). ‘Enforced competition in the accounting profession: does it make sense?’, *Accounting Horizons*, 1, 4 December, pp. 13–19.

يتعلق بالتكاليف التي يتم تكبدها مثل **تكاليف التأمين المرتفعة** وغيرها، وقد تكهن (Murphy, 1991)[12] بأن مراجعة الحسابات في نهاية المطاف لن تكون قابلة للاستمرار مالياً بالنسبة لمكاتب المراجعة عند مقارنة إيرادات العملية وتكاليفها.

هذا وقد استجابت الشركات لذلك بعدة طرق وأساليب منها، تخفيض الوقت المخصص للعملية، وأيضا تقليل مراحل العملية والإجراءات المتبعة من قبل الموظفين، إذ أنه في السابق كانت الممارسات المتبعة من قبل أولئك الموظفين والتي تم توسيعها أكثر ربحية وجدوى من مراجعة الحسابات، ولكن في ظل الركود الجاري فقد تم تقليل حجم ومستوى الاستشارات المقدمة للعملاء، وفي الوقت ذاته فإن مقاومة **أتعاب المراجعة** في ظل ركود وتضرر العملاء أصبح أشد وطأة، لذلك فإنه من المنطقي والمعقول القول بأن موازنة وقت المراجعة أصبحت أكثر ضيقاً وتمثّل ضغطا حقيقياً. ويناقش (Hopwood ,1973)[13] في دراسة كلاسيكية أعدها بهذا الخصوص أن الضغط الزائد للموازنة تتم إدارته بشكل غير ملائم في مركز القرار ويوضح أيضا عواقب الخلل الوظيفي الذي يمكن حدوثه، ويقول (Fleming, 1980)[14] بأنه في السياق الحالي قد تشكل القدرة على تلبية موازنات الوقت معياراً للتقدم أو حتى استمرار العمل داخل المنشأة وتكمن المشكلة في **المواعيد النهائية** التي تواجهها المنشأة مثل **تاريخ الإبلاغ** حيث يمكن للموظفين العمل لساعات إضافية حتى ذلك الوقت ولكن بوجود ضغوط موازنة الوقت فإن الساعات الإضافية سيكون لها تأثير سلبي على الموازنة مما يدفع الموظفين إلى اختيار العمل الإضافي غير المسجل أو اتخاذ طرق مختصرة لم تتم الموافقة عليها مسبقاً.

هناك عوامل أخرى قد تؤدي إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة إذ إن الشركات التي تعتمد خططاً متتابعة لأخذ العينات عندما تكتشف أخطاءً وتحريفاتٍ سيؤدي ذلك إلى إجراء اختباراتٍ إضافيةٍ مهمةٍ تولّد بدورها ضغطاً على موازنة الوقت، فإذا تم اكتشاف الأخطاء في مرحلة اختبارات التوافق والامتثال سيؤدي ذلك إلى انخفاض الثقة بأنظمة الرقابة الداخلية والحاجة لإجراء اختبارات إضافية موضوعية ستزيد مرة أخرى في ضغوط موازنة الوقت، ويشير (Rhode ,1978)[15] إلى أنه عندما تتشكل قناعة مسبقة لدى الموظفين بأن

[12] Murphy, R. (1991). 'Time to rebuild the audit foundations', *Accountancy*, May, pp. 23–24.

[13] Hopwood, A. (1973). *An Accounting System and Managerial Behaviour*, Saxon House.

[14] Fleming, M.K. (1980). 'Budgeting practices in large CPA firms', *Journal of Accountancy*, May, pp. 55–62.

[15] Rhode, J. (1978). *The Independent Auditor's Work Environment: A Survey*, Commission on Auditors' Responsibilities, Research Study No. 4, AICPA, New York.

بعض الإجراءات لا تخدم التقرير النهائي للمراجعة فإن هؤلاء الموظفين أكثر عرضة لانتهاج طرق مختصرة تشكل إحدى ممارسات المراجعة غير المنتظمة، إضافة إلى عوامل عديدة تؤدي إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة يعد الكسل والضجر الذي يراود الموظفين منها.

وقد تركزت الدراسات بشأن ممارسات المراجعة غير المنتظمة في الولايات المتحدة بصورة رئيسية حيث أجرى (Rhode, 1978) مسحا لـ ٢٠١٦ عضواً من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معظمهم في الممارسة العامة وبعضهم غادرها، وقد أشارت النتائج إلى أن ٥٨% من المستطلعين اعترفوا بقيامهم بإيقاف المراجعة قبل أوانها premature sign off و ١٠% قاموا بالإيقاف السابق لأوانه بناء على طلب المستويات العليا في مكاتب المراجعة، وكانت الأسباب التي تم تقديمها لتبرير هذا الإيقاف هو أن مقداراً كافياً من الاختبارات قد تم تنفيذها وأن موازنة الوقت غير كافية لإجراء كل الاختبارات حتى النهاية إضافة إلى وجود خطوات غير ضرورية أو أن العمل كان مملاً. وقد تم اكتشاف الإيقاف السابق لأوانه PSO بشكل رئيسي في الشركات الصغيرة و في المستويات الدنيا junior staff من موظفي مكاتب المراجعة، وقد أفاد المحاسبون الذين غادروا المهنة أن ضغط موازنة الوقت شكل عاملا مساهما في قرارهم بالمغادرة.

وللتوسع في تعيين و تحديد الضغوط المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة لتشمل قدراً أكبر من المستطلعين مدد (Alderman & Deitrick, 1982)[١٦] نطاق الدراسة التي شملت الموظفين والشركاء في الشركات الثمانية الكبرى للمراجعة Big 8 لتغطية المستويات الدنيا بشكل أوسع وتسليط الضوء على التناقضات الملحوظة بين المستويين الأعلى والأدنى senior & junior للموظفين في مكاتب المراجعة، وعندما تم سؤال الموظفين عن تصورهم تجاه إيقاف ممارسات المراجعة قبل أوانها PSO فإن ٣٩% من موظفي المستويات الدنيا junior staff أقرّوا بحدوثه مقابل ١١% فقط من شركائهم في العملية، كما أشارت الاختبارات التي قام بها (Waggoner & Cashell, 1991)[١٧] إلى أن زيادة ضغوط الوقت على المراجعين لم يكن لها بالغ الأثر في قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات

[16] Alderman, C.W. & Dietrick, J.W. (1982). 'Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Winter, pp. 54–68.
[17] Waggoner, J.B. & Cashell, J.B. (1991). 'The impact of time pressure on auditors' performance', *Ohio CPA Journal*, 50 (1), pp. 27–32.

في المعاملات التي قاموا بمراجعتها وهذه القدرة كانت فقيرة في جميع مستويات الضغوط، مع ٥٩% فقط في المتوسط من الانحرافات المكتشفة الموجودة في البيانات. (Raghunathan 1991,)[18] وجد أن ٥٥% من أفراد العينة التي شملها الاستقصاء للشركات الثمان الكبرى أقرّوا بالإيقاف السابق لأوانه PSO و ٧٣% منهم قالوا بأن اللجوء إلى تلك الممارسات كان نادراً أو نادراً جداً، ونوّه الباحث إلى وجود مخاطر منخفضة لأخطاء الفقد المادي كما أن الموظفين الكبار استشهدوا بضغوط الوقت.

وقد وثّقت الكثير من الدراسات الأخرى أنواعاً مختلفة من سلوك الإيقاف السابق لأوانه PSO أو الإيقاف قبل نضوج واكتمال العملية مثل دراسة (Herrbach ,2001)[19]، ودراسة (Coram et al. 2003)[20]، ودراسة (Gundry ,2006)، ودراسة (Paino et al. 2011)[21]، حيث أكدت هذه الدراسات أن هذا الإيقاف السابق لأوانه كأحد أشكال المراجعة غير المنتظمة والسلوك المختل كان ناجماً عن إجراء المراجعة السطحية و اتباع أسلوب مشكوك فيه في اختيار البنود ورفض بعض الوثائق الهامة وعدم تضمينها في العينة التي تم اختيارها وأيضاً قبول تفسيرات العميل الضعيفة وغير المدعومة بوثائق تثبتها. بالإضافة إلى الدراسات السابقة فقد بينت دراسة مشابهة لنفس موضوع البحث و التي أجراها (Nazli et al. 2010)[22] بأن 70% من المراجعين الذين شملهم الاستطلاع ارتكبوا مرة واحدة على الأقل PSO كسلوك مختل طوال مسيرتهم المهنية. ودراسة أخرى في استراليا بينت أن ما يقرب من ثلثي المستطلعين قاموا بإجراء ممارسات المراجعة غير المنتظمة المخفّضة لجودة عملية المراجعة (Coram et al. 2003)[23].

---

18 Raghunathan, B. (1991). 'Premature signing-off of audit procedures: an analysis', *Accounting Horizons*, 5 (2), pp. 71–79.

19 Herrbach, O. 2001. Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract. The European Accounting Review 10, 787- 802.

20 Coram, P., J. Ng, and D. Woodliff. 2003. A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. Australian Accounting Review 13, 38-44.

21 Paino, H., T Azlan and S. Iskandar. 2011. Dysfunctional Audit Behaviour:The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behaviour and Effectiveness of Audit Review. European Journal of Social Sciences 21, 436-446.

22 Nazli, M., Smith, M. and Z. Ismail. 2010. Auditors' Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Practices: A Preliminary Study from Malaysian Context. Faculty of Business and Law, Edith Cowan University, Australia.

23 Coram, P., J. Ng, and D. Woodliff. 2003. A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. Australian Accounting Review 13, 38-44.

ناقش (McNair .1991)[٢٤] الضغوط المتضاربة المطبقة على مراجعي الحسابات والتي تعاظمت تأثيراتها بسبب **التناقضات الاجتماعية والأخلاقية** التي تجد تعبيراً عنها بالسلوكيات المرتكزة على موازنة الوقت، وعلى الرغم من أن ١١ من الشركاء الذين جرت المقابلة معهم أجمعوا على أن إيقاف المراجعة قبل أوانها PSO يؤدي إلى الطرد إلا أن ٢١% من موظفي المراجعة أقروا بممارسة الإيقاف قبل الاكتمال، كما وتشير الدراسة إلى أن شركات المراجعة وضعت موظفيها في **مأزق مزدوج** الأول هو الضوابط والإجراءات الرسمية التي تهدف إلى ضمان الجودة وحماية السمعة وعدم التناقض، والثاني هي الإجرائيات والسلوكيات غير الرسمية المتبعة من قبل الموظفين لتحقيق موازنة ضغط الوقت والإبلاغ في الوقت المحدد وذلك من خلال الإيقاف قبل الأوان PSO. وهذا التضارب الحاصل تتم السيطرة عليه من قبل المراجعين من خلال المواءمة والموازنة بين التكلفة المنشودة ومقتضيات الجودة، الأمر الذي يجعل ذلك المأزق المزدوج خارج النقاشات.

٢-١-٢-١ ضغوط الوقت والمراجعة غير المنتظمة Time Pressure:

إن المواعيد النهائية لتقديم تقارير المراجعة لا مفر منها لأن الشركات العامة يجب عليها تقديم تقرير أدائها المالي في فترة محددة، ومع ذلك فإنه لا ينبغي الجزم بأن الاهتمامات التجارية وحدها هي المسؤولة عن ضغوط الوقت، ولكن وجود الاهتمامات التجارية قد يشجع بدوره اعتماد منهجياتٍ وأساليب جديدة في المراجعة من الممكن أن تحقق وفوراتٍ في التكاليف. كما أظهرت دراسة(Lee,2002)[٢٥] أن أعضاء الفريق الأدنى مستوى، يُضَحّون غالباً بأوقات الفراغ ويقومون بدراسة الوقت لضمان القيام بعملية المراجعة بشكل ملائم. كما أشارت نتائج دراسة(Ettredge et al ,2003)[٢٦] إلى وجود صلة بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة والخصائص الفردية أو الشخصية للمراجعين، وأن فجوات موازنة الوقت للسنة السابقة تؤثر على كل من: الساعات المحددة في موازنة السنة الحالية؛ ساعات المراجعة المقرر عنها لهذا لعام؛ وفجوات موازنة الوقت للعام الحالي. وبذلك يمكن النظر إلى المراجعة

---

[24] McNair, C.J. (1991). 'Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour', *Accounting Organisations and Society*, 16, (7), pp. 635–653.

[25] Lee, B., 2002, "Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing–a Contextual Interpretation", British Accounting Review , (Vol. 34 No. 4), PP 315- 33.

[26] Ettredge, M., et al. 2003, "An Empirical Study of Audit Effort Budgeting Dynamics", Working Paper, University of Kansas.

غير المنتظمة كتهديد محتمل خطير مهدّدٍ للجودة، وكما أشار (McNair, 1991)[27] فإن هذا النوع من السلوك قد يقصد منه الفشل في ممارسة الحرص المطلوب والعناية المهنية الواجبة، الذي يمكن أن يقلل وبشكل خطير من جدوى عملية المراجعة، فعدم القدرة على مراقبة الجهد الحقيقي ربما يمثل تهديدا خطيرا يواجه إدارة المراجعة حول نزاهة عملية المراجعة.

قد تنشأ ضغوط موازنة الوقت نظراً لوجود محدودية في الموارد (الوقت) المخصصة لأداء المهمة، ويجب أن تكتمل وظيفة المراجعة في إطار زمني معين لتلبية المواعيد النهائية (DeZoort, & Lord, 1997). وتقوم مكاتب المراجعة عادة بإبلاغ مراجعي الحسابات العاملين لديها بهذه القيود المتمثلة بموازنة الوقت، حيث تبين البحوث أن هذه الموازنات لديها قدرة على خلق ضغط العمل بالنسبة للمراجعين كما أن هذه الموازنات تعمل ليس فقط باعتبارها آليّاتٍ للرقابة بل أيضا كأدواتٍ لقياس أداء مكاتب المراجعة في الوقت المحدد(McNair, 1991). ومن ناحية أُخرى، قد تكون موازنات الوقت ضيقةً جداً وضاغطةً جداً أو حتى غير قابلةٍ للتحقيق من قبل المراجعين. وقد قام الباحثان Pierce and (Sweeney, 2004)[28] بإجراء بحث تجريبي بيّنا من خلاله أن قبول السلوك المختل وظيفيا من قبل مراجعي الحسابات الممارسين أو حتى من قبل المستويات العليا في مكاتب المراجعة مرتبط بشكل كبير بوجود ضغوط موازنة الوقت واعتبارات تقييم الأداء. كما أن هناك عوامل عديدة من وجهة نظر الدراسة السابقة كخصائص منشأة المراجعة، أسلوب الإدارة، الهيكل التنظيمي، عدم خبرة المراجع وعدم امتلاكه المهنية الكافية كلها تساهم بشكل مباشر في حدوث ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

أشارت الأبحاث إلى أن ضغوط موازنة الوقت تحدث في الولايات المتحدة وأيضا في نيوزيلندا (Cook & Kelley, 1991)[29] وفي المملكة المتحدة كما في الولايات المتحدة حيث بيئة المراجعة مشابهة، إضافة إلى أن التطورات التنظيمية للمهنة في المملكة المتحدة تسير بالتوازي مع التأثيرات المتزايدة لتنافسية الشركات على أتعاب المراجعة الأمر الذي يزيد بدوره

[27] McNair, C., 1991, "Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behaviour", Accounting, Organizations and Society , (Vol. 16 No. 7), PP 635- 53.

[28] Pierce, B. and Sweeney, B. (2004), "Management Control in Audit Firms: A Qualitative Examination", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 17, pp. 779- 812.

[29] Cook, E. & Kelley, T. (1991). 'An international comparison of audit time-budget pressures: the US and New Zealand', *Woman CPA*, 53 (2), pp. 25–30.

من ضغوط موازنة الوقت وما يرافق ذلك من بعض الردود المختلة وظيفيا المتوقعة من قبل المراجعين.

تواجه مكاتب المراجعة قدراً كبيراً من **المنافسة القوية** في الوسط الذي تنشط به مما يعني خضوع المراجعين لضغوط كبيرة في العمل (Gundry, 2006)[30]. وقد وجد (McNamara & Liyanaracahchi 2008)[31] في بحثهما على مكاتب المراجعة في نيوزيلندا أن تصورات مراجعي الحسابات لضغوط موازنة الوقت قد تزايدت في الآونة الأخيرة في نيوزيلندا بسبب ما تواجهه مكاتب المراجعة من سوق تنافسية عالية ومحاولة استقطاب العملاء، مما يعني أنه يتوجب على مراجعي الحسابات إكمال نفس الكمية من العمل ولكن بموازنة وقت أقل. في حين يشير السلوك المختل بالنسبة لـ (Lightner et al., 1982)[32] بأنه عبارة عن الإجراءات التي قد تؤدي بشكل غير مباشر إلى انخفاض في جودة مراجعة الحسابات، مثل عدم الإبلاغ عن الأخطاء المكتشفة أو عدم تسجيل الوقت الذي يستغرقه مراجعوا الحسابات لأداء عملهم.

واقترح (Malone and Roberts, 1996)[33] نموذجاً يمكن من تقييم العوامل المرتبطة بسلوك المراجعة المختل وظيفياً، ويختبر حدوث مظاهر هذا السلوك بالعلاقة مع الخصائص الشخصية للمراجعين؛ إجراءات رقابة الجودة لمكتب المراجعة؛ الإجراءات التحليلية؛ هيكل مكتب المراجعة؛ وتصورات المراجعين لضغوط موازنة الوقت. واقترحت نتائج المسح الذي تم على مراجعين لدى مكاتب المراجعة الست الكبرى BIG 6 أنه كلما زادت القوة المتصورة لرقابة الجودة بالنسبة لمكاتب المراجعة والإجراءات التحليلية، كلما انخفضت نزعة المراجعين للعمل بطريقة مختلة وظيفياً. إضافة إلى أنهما وجدا أنه كلما ازدادت حاجة المراجعين إلى التصديق، كلما انخفض احتمال أن يعمل المراجع بطريقة مختلة وظيفياً.

30 Gundry, C.L. (2006), "Dysfunctional Behaviour in Modern Audit Environment: The Effect of Time Budget Pressure and Auditors' Personality Type on Reduced Audit Quality Practices", University of Otago, New Zealand, Bachelor of Commerce Dissertation.

31 McNamara, S.M. and Liyannarachchi, G.A. (2008), "Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour Within and Occupational Stress Model", Accountancy Business and Public Interest, Vol. 7 No. 1, pp. 237-268.

32 Lightner, S.M., Adams, S.J. and Lightner, K.M. (1982), "The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behaviour", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 2, pp. 1-12.

33 Malone, C., and R. Roberts. 1996, "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", Auditing: A Journal of Practice & Theory , (Vol. 15), PP 49- 64.

٢-١-٢-٢ الخدمات التجارية و المراجعة غير المنتظمة Non-Audit Services:

يركز معظم الباحثين في أبحاثهم فيما إذا كانت خدمات غير المراجعة أو ما تسمى الخدمات التجارية الاستشارية(مسك الدفاتر، تطوير نظم المحاسبة، الاستشارات الضريبية والتوظيف التنفيذي والإدارة ، الاستشارات المالية والخدمات، المساعدة القانونية واسترداد الشركات) المقدمة للعملاء تخفض من جودة المراجعة أو أنها تعتبر إحدى أسباب الخلل الوظيفي المهني الذي يؤدي إلى المراجعة غير المنتظمة، ولكن دون الوصول إلى إجابة محددة قاطعة. يناقش بعض الباحثين(Palmrose ,1986) و (Davis et al. ,1993) وغيرهم من الباحثين بأن خدمات غير المراجعة لا تزيد في موثوقية المراجع بالنسبة لمنشأة العميل. (Elizabeth & Zhou (2003 وجدا أن تقديم خدمات غير المراجعة من قبل مراجع الحسابات لا يضر باستقلاله ولا يؤثّر في جودة المراجعة، بل زاد (Arrunada ,1999)[٣٤] في مناقشته على ذلك بأن تقديم هذه الخدمات يزيد من الكفاءة الفنية للمراجع ويطور سبل المنافسة ولا يؤثر في نوعية الخدمات المقدمة. فيما ذهب آخرون (Bazerman et al. 1997)[٣٥]، (Beeler & Hunton ,2001) أبعد من ذلك وجاؤوا برأي مخالف بأن التزويد بخدمات غير المراجعة سوف يضعف من جودة صنع واتخاذ القرار وبالتالي مهنية مراجعي الحسابات.

يناقش (Power ,1992)[٣٦] أن المهنية ينظر إليها من منظور الانضمام إلى إحدى المجموعات التي نجحت في مطالبتها بحق تقديم وتوفير الخدمات الخاصة للعملاء وذلك بسبب قدرتها على تطبيق المعايير والمعارف الفنية والتقنية والمهنية خلال سير العملية والإبلاغ عنها. وتتطلب الخدمات الاستشارية التجارية من المراجعين المهنيين بيع خدماتهم لتحقيق الأرباح المرجوة من قبل شركاء المراجعة (Willmott et al., 1994)[٣٧]. وعلى الرغم من نجاح مطالب المراجعين لوجود مهنة تسمح لهم بتحديد الطريقة التي يقدمون بها خدماتهم وتحديد الأشخاص الذين يقومون بتقديمها، إلا أن تقديم الخدمات التجارية

[34] Arruñada, Benito. 1999a. The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non Audit Services. Boston/Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
[35] Bazerman, M. H., K. P. Morgan, and G. F. Loewensein. 1997. The impossibility of auditor independence. Sloan Management Review. (Summer):89-94.
[36] Power, M.K. (1992). `From common sense to expertise: re¯ections on the prehistory of audit sampling'. Accounting, Organizations and Society, 17(1), pp. 37--62.
[37] Willmott, H., Sikka, P. & Puxty, A. (1994). `Barely a¯oat: The industrialization and selfregulation of accounting'. The Journal of Applied Accounting Research, 2(1), pp. 58--79.

والاستشارية يحدُّ من قدرة المراجع ومهنيته من منظور الجهة الخاضعة للمراجعة (Humphrey & Moizer, 1990)[38].

لقد كان هدف المراجعة الدائم هو التحقق من مدى موثوقية وصحة الحسابات والقوائم المالية. إلا أن مراجعي الحسابات قاموا بتوسيع منهجياتهم وممارساتهم المختلفة والمتتابعة وذلك استجابة للمتغيرات في بيئة المراجعة المعرفية إضافة إلى وضع التطلعات والمخاوف التجارية بعين الاعتبار (Power, 1992). تم تضمين الأسس المنطقية الاحصائية في منهجية المراجعة بحيث أن رأي المراجع أصبح يستند إلى عينات محدودة من المعاملات المعدّة لتمثل المجتمع المدروس، كما أن توظيف واستخدام الإحصاءات يعني أن أحجام العينات سيتم أخذها بالاستناد إلى حجم المجتمع المستهدف ومستوى الثقة التي يعتبرها المراجع حسب رؤيته ضرورية في المعاملات المختارة لتكون ممثلة حقاً.

إن اعتماد شركات المراجعة لأشكال تنظيمية جديدة ونظم محاسبية داخلية مطوَّرة وواسعة النطاق سمح للمراجعين بدورهم بتطوير التقنيات التي تعتمد أنظمة التحقق من موثوقية نظم الرقابة الداخلية كوسيلة للحد من الاختبارات الموضوعية و الفنية التي يتم تكرارها بشكل كبير من قبل المراجع (Jeppesen, 1998)[39]. كما أن الظروف الاقتصادية المواتية والملائمة السائدة في فترة من الفترات سمح بزيادة ملحوظة في تكوينات وتشكيلات أنشطة وممارسات شركات المراجعة (Matthews et al. 1998, p. 190)[40]، ولكن عندما عاد الركود الاقتصادي في أواخر السبعينات ووقت مبكر من الثمانينات وتكثّفت الضغوط التجارية على شركات المراجعة أدى ذلك إلى انخفاضٍ في ممارسات وأعمال المراجعة والذي يتضمن انخفاضاً في إجراء اختبارات الأنظمة والاعتماد على اختبار بسيط للموضوعية (Turley & Cooper, 1991). ويناقش آخرون بأن دراسات المراجعة غير المنتظمة اعتمدت على اختبارات وتجارب مخبرية وسيناريوهات معنوية افتراضية واستبيانات مجهولة لا تسعى لفهم المراجعة غير المنتظمة في سياق الشركات ((Ponemon,1992; [41] و (Waggoner &

---

[38] Humphrey, C. & Moizer, P. (1990). `From techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function'. Critical Perspectives on Accounting, 2, pp. 217--238.

[39] Jeppesen, K.K. (1998). `Reinventing auditing, redefining consulting and independence'. The European Accounting Review, 7(3), pp. 517--539.

[40] Matthews, D., Anderson, M. & Edwards, J.R. (1998). The Priesthood of Industry: The Rise of the Professional Accountant in British Management, Oxford University Press, Oxford.

[41] Ponemon, L.A. (1992). `Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study'. Contemporary Accounting Research, 9(1), Fall, pp. 171--189.

(Cashall, 1991)[42]، وهذه البحوث إما كانت تعنى بحالات مصطنعة أو تتجاهل وجود الضغوط التجارية، وقد فشلت في تحديد وتوصيف منهجية المراجعة التي كانت سائدة عند ظهور ما يسمى بممارسات المراجعة غير المنتظمة.

٢-١-٢-٣ أتعاب المراجعة والمراجعة غير المنتظمة Audit Fees:

تلجأ العديد من مكاتب المراجعة إلى استرضاء العملاء "المُهمِّين" من وجهة نظرها وذلك لزيادة حصتها السوقية وتحسين سمعتها، بالإضافة إلى الحصول على أتعابٍ وفيرة وجيدة، هذه الأتعاب التي تختلف من مهمة لمهمة أخرى، وعندما تكون أتعاب العملية كبيرة فإن الأمر يخلق قدرة تفاوضية بالنسبة لعملاء المراجعة حول محتوى التقارير النهائية لتأتي مرضية لهم فيعمدون إلى إقناع مراجعي الحسابات لإصدار تقارير نظيفة من خلال التهديد أيضاً بتغيير منشأة المراجعة في حال عدم امتثال المراجعين لطلب العميل، أو لطلب الإدارة العليا منهم الاستجابة لرغبات العميل، وتستند أتعاب المراجعة إلى عدد ساعات العمل المتوقعة لمهمة المراجعة ومن المحتمل في كثير من الأحيان أن تتجاوز ساعات العمل الفعلية الموازنة الموضوعة لها (Rani et al., 2007). وفي دراسة أجراها (Larker et al., 2004)[43]، توصل الباحثون إلى نتيجة مفادها أن ليس هناك علاقة كبيرة بين كمية وحجم الأتعاب التي يتقاضاها مراجعوا الحسابات وبين السلوك المختل وظيفياً الذي يقع فيه الممارس والمؤدي إلى شكل من أشكال المراجعة غير المنتظمة، وذلك على خلاف النتيجة التي توصل إليها (Rani et al., 2007) والتي مفادها أن مراجعي الحسابات وعندما يتعلق الأمر بالأتعاب التي يتقاضونها فإنهم يبدون مرونة كبيرة تجاه الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) وكلما كانت **الأتعاب كبيرة** كلما انخفض التزام المراجع بتلك المبادئ والمعايير. كما أشارت نتائج الأبحاث التي قاموا بها إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية سلبية بين الأتعاب الإجمالية التي تتقاضاها مكاتب المراجعة وبين جودة المراجعة، لأنه إذا خشيت الإدارة العليا في مكاتب المراجعة من خطر فقدان العميل فعندها ستعمد إلى إلزام المراجعين العاملين في ظل إدارتها لإنتاج تقارير مراجعة تصب في صالح العملاء. (Chan, 2009)[44]

---

[42] Waggoner, J.B. & Cashall, J.D. (1991). `The impact of time pressure on auditors' performance'. Ohio CPA Journal, 50(1), pp. 27--32.

[43] Larker, D.F. and Richardson, S.A. (2004), "Fees Paid to Audit Firms, Accruals Choices, and Corporate Governance", Journal of Accounting Research, Vol. 42, pp. 625-658.

[44] Chan, L. (2009), "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions", Contemporary Accounting Research, Vol. 26 No. 1, pp. 201-230.

عرّف أهمية العميل وشرح مفهوم هذا التعبير بالاستناد إلى فكرة أتعاب المراجعة فكلّما كانت الأتعاب مرتفعة كلّما زادت أهمية العميل وزادت التنازلات التي يقدمها مكتب المراجعة وبالتالي يتم العمل على إرضاء هذا العميل و الاهتمام بحصوله على درجة الرضا التي يريدها من خلال تقارير المراجعة. فتعمل مكاتب المراجعة على توجيه مراجعيها بهذا الاتجاه، أي دفعهم إلى سلوك ممارسات الخلل الوظيفي وإجراءات المراجعة غير المنتظمة لتعظيم أرباحها وضمان بقاء العملاء ذوي الأهمية الجيدة. تناقش العديد من الأبحاث فكرة أتعاب المراجعة وأثرها في كل من استقلالية المراجع ومهنيته، والتزامه بأصول ومعايير مهنة المراجعة وعدم خروجه عن وظيفته الأساسية بإبداء الرأي الفني الصادق وبالتالي في اللجوء إلى الممارسات المختلة والمؤدية إلى المراجعة غير المنتظمة، هذا و قد برزت أهمية هذه الدراسات وتم ربطها بشكل خاص بالشركات الكبرى للمراجعة BIG 5 وما رافقها من انهيار منشأة اندرسون لتصبح الشركات الكبرى BIG 4 أمام واقع جديد وسوق متغيرة من ناحية ثقة المستثمرين مما شكل ضغوطاً كبيرة على إدارات الشركات للالتزام بالمعايير المهنية وجعلها عرضة للمساءلة من قبل جمهور المستثمرين، وحاجة هذه الشركات لإعادة الصورة الحسنة لخدماتها. وقد أحدثت من أجل ذلك عدة تشريعات وقوانين من أجل ضبط سلوكيات مراجعي الحسابات وإلزامهم بضوابط تشريعية وقانونية ترتب عليهم نهجاً محدداً في عملهم إذ أن سعيهم وراء تحقيق المكاسب العالية والأتعاب المرتفعة دفعهم للخروج عن معايير المراجعة وارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة، مثل قانون Sarbanes–Oxley Act (SOX) حيث نص القسم 201 منه على أنه يحظر على شركات المراجعة ومراجعيها تقديم خدمات استشارية معينة لعملاء المراجعة وذلك بسبب القلق المتزايد من سلوكيات مراجع الحسابات وتأثير الخدمات التي يقدمها المراجع في مهنة المراجعة بشكل عام وفي استقلال المراجع وجودة تقاريره المالية على وجه الخصوص. فقد أظهرت دراسة أجراها Frankel et al. (2002)[45] أن شركات المراجعة تكسب ما يقارب من نصف مجموع أتعابها من الخدمات الاستشارية وخدمات غير المراجعة non–audit services مما يثير الشكوك والمخاوف في آن معاً من سعي المراجعين ومكاتب المراجعة نحو زيادة هذه النسبة على حساب المهنية والسلوك السليم

[45] Frankel, R., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. 2002. The relation between auditors' fees for non audit services and earnings quality. *The Accounting Review* 77 (Supplement): 71–114.

ومعايير المراجعة وزيادة ممارسات المراجعة غير المنتظمة المشار إليها بالخلل الوظيفي لسلوك المراجع. وفي بعض الحالات تلجأ مكاتب المراجعة إلى انتهاج أساليب التلاعب والمراوغة والاحتيال على الضوابط المهنية المتعارف عليها لضمان أن متطلبات العميل تم الامتثال لها وتحقيقها وهذا بالضبط تجسيد لممارسات المراجعة غير المنتظمة وسلوك الخلل الوظيفي.

٢-١-٢-٤ حجم مكتب المراجعة والمراجعة غير المنتظمة Audit Firm Size :

ركزت الأبحاث على العوامل المختلفة المؤثرة في ممارسات المراجعة، بعض الأبحاث عنيت بالجانب التحليلي التجريبي وأشارت النتائج إلى أن حجم شركات المراجعة ومعدل دوران المراجع وتقديم خدمات غير المراجعة وأهمية العميل وحوكمة الشركات كل ذلك يؤثر بشكل كبير في ممارسات المراجعة (Reynolds & Francis, 2000). وتقول دراسة (Pierce and Sweeney ,2010)[46] بأن مكاتب المراجعة **متوسطة الحجم** لديها نيّة أعلى للانخراط بممارسات المراجعة غير المنتظمة والسلوك المختل وظيفياً من قبل المراجعين، ويعود السبب بجزء منه إلى كون هذه المكاتب تسعى للحصول على الأتعاب المرتفعة مقارنة بمكانة مكتب المراجعة. كما أشارت دراسة قام بها الباحثان (Pratt and Beaulieu ,1992) بأن نوع منشأة المراجعة و كبر حجمها يفرضان مستويات أعلى من السلوكيات الأخلاقية التي تساهم بالحد من ممارسات المراجعة غير المنتظمة مقارنة بمستويات أدنى من الكثافة الأخلاقية لدى المكاتب المتوسطة والصغيرة وهذا الاستنتاج يتسق مع مناقشة الباحث (DeAngelo,1981) بأن الشركات الـ 4 الكبرى للمراجعة توفر جودة في المراجعة بشكل أكبر من الشركات الأُخَر وبالتالي فإن مستوى ارتكاب ممارسات المراجعة غير المنتظمة لدى الأربع الكبرى أقلّ منه بالمقارنة مع غيرها.

٢-١-٢-٥ تغيُّر المقاصد(دوران النية) والمراجعة غير المنتظمة Turnover intention:

تُعتبر مراجعة الحسابات مهنة مرهقة ومجهدة وتتسم بعبء العمل المتعب وضيق الوقت، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الرضا الوظيفي من قبل المراجعين الممارسين وبالتالي تغير وتبدل

[46] Pierce, B. and B.Sweeney. 2010. The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants. International Journal of Auditing 14, 74-99.

توجهاتهم ومقاصدهم وتفضيلاتهم ورؤاهم، وقد قدّم (Porter et al. 1974)[47] أدلّة قوية تشير إلى أن المواقف الفردية التنبؤية لسلوك مراجعي الحسابات تتقلّب وتتغير حسب ما يواجهونه من عقبات خلال المهمة، والأفراد الذين يتركون المنظمة تكون لديهم مواقف أقل ملاءمة وتوافقاً من أولئك الذين يبقون، وقد ناقش الباحثون أن التفسيرات المحتملة لاستمرار المراجعين في العمل لدى المنشأة هي درجة استجابة المنشأة وتحقيقها لتطلعاتهم ورغباتهم وميولهم التي يسعون إليها من خلال عملهم، فإذا لم تتم تلبية رغباتهم وإشباع ميولهم فإنهم سوف يسعون للعمل في منشأة أخرى تحقق أهدافهم الشخصية المحددة مسبقاً. وتناقش (Satina ,2003) أن الالتزام التنظيمي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتطلعات ومقاصد مراجعي الحسابات الشخصية وقدرتهم على تفعيل سلوكياتهم المختلفة التي يشبعون من خلالها رغباتهم في سوق تنافسية عالية. والنتيجة التي يمكن الوصول إليها هي أن ممارسات المراجعة غير المنتظمة التي يسعى من خلالها مراجعوا الحسابات إلى تحقيق الوفورات المرغوبة تعدُّ إحدى الدوافع الرئيسية للالتزام التنظيمي في السوق التنافسية.

قامت بعض الدراسات بإلقاء الضوء على تأثير التوسط في الجهد في العلاقة بين حوافز الأداء في شركات المراجعة وبين أداء حُكم المراجعة في ظل مستويات مختلفة من صعوبة المهمة، ويجد (Zuraidah and Takiah ,2007)[48] في دراسة قاما بإجرائها أن هناك علاقة سلبية بين الجهد المبذول في عملية المراجعة وبين الحكم الصادر عن مراجعي الحسابات عند وجود درجة عالية من الصّعوبات في المهمة الموكلة إليهم. فالمراجعون المرتبطون بعمل لدى إحدى شركات المراجعة عندما يواجهون ظروفاً معقدة لمهمتهم قد يشعرون بأنهم تحت الضغط فتتأثر بذلك أحكامهم وآراؤهم وبالتالي توجهاتهم في تقارير المراجعة في ظل ظروف مواتية لسلوك مختل وظيفياً يعكس بعض جوانب المراجعة غير المنتظمة.

---

[47] Porter, L.W, Steers, R.M., Mowday, R.T. and Boulian, P.V. (1974), "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turnover among Psychiatric Technicians", Journal of Applied Psychology, Vol. 59, pp. 603-9.

[48] Zuraidah, M., and Takiah, M. (2007), "Audit Judgment Performance: Assessing the Effect of Performance Incentives, Effort and Task Complexity", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 Issue 1, pp. 34-52.

ينـاقش (Donnelly et.al 2007)[49] أن السلوك المختل وظيفياً قد يكون ناتجاً عن **عوامــل البيئــة، والثقافــة، وأســلوب الإدارة والقيــادة الإشــرافية**. ومـن المـرجح أن مراجعـي الحسابات يميلـون لقبـول السلوك المختل وظيفياً إذا عملـوا فـي ظـل جوٍّ يسوده ضـغط الرقابـة العالية الذي يقيّد ممارسات المراجع خاصّة عندما يسعى المراجعون لتحقيق تطلعات ونزعات شخصية فيلجأون إلى استخدام تكتيكات وأساليب من التلاعب والاحتيال ومحاولة فرض رؤاهم على البيئة التي يعملون فيها، لذلك فإن سلوكهم وممارساتهم تشكل أحد نواحي المراجعة غير المنتظمـة (Gable and Dangello ,1994)[50]، وناقشـت تلـك البحـوث بـأن مراجعـي الحسـابات يلجـأون إلـى اتبـاع سـلوكيات مختلـة وظيفيـاً عنـد الافتقـار إلـى الأمـن الـوظيفي وانخفاض فرص الترقية.

٢-١-٢-٦ جنس المراجع والمراجعة غير المنتظمة Auditor Gender:

قامـت العديـد مـن الدراسـات بتنـاول موضـوع جـنس مراجـع الحسـابات وعلاقتـه بمهنتـي المراجعة والمحاسبة بشكل عام، وتـأثيره المباشر في ممارسات المراجعة غير المنتظمة بشكل خـاص، حيـث اسـتندت هـذه الدراسـات علـى أبحـاث علميـة تركـز علـى **الجوانــب النفســية والاختلافــات التكوينيــة لنفســية كــل مــن الجنســين** وبعـض الخصـائص الأخـرى (العمـر، الشخصـية، المظهـر)(Church et al. 2008)[51]، وقـد أشـارت هـذه الدراسـات (Anderson et al., 1994)[52] إلـى أن النسـاء فـي المحاسبة العامـة يسـجّلن مسـتوياتٍ منخفضـةً في الترقية الوظيفية مقارنة بالرجال. ناقش (Maupin and Lehman ,1994)[53] في البحث الذي أجرياه أن ارتفاع معدل " النمطية الذكورية"(أي أن يكون وسط العمل بأغلبه من الذكور دون الإناث) مرتبط بشكل أساسي بالرضا الوظيفي والترقية وإشغال المناصب في الشركات الـ 6 الكبرى إذ إن أغلب الوظائف في هذه الشركات يشغلها مراجعون ومحاسبون

---

[49] Donnelly, P.D., Quirin, J.J. and O'Brian, D. (2006), "Attitudes towards Dysfunctional Auditing Behaviour: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment and Position", Journal of Applied Business Research, Vol. 19 No. 1, pp. 95-108.

[50] Gable, M. and Dangello, F. (1994), "Locus of Control, Machiavellianism, and Managerial Job Performance", The Journal of Psychology, Vol. 128, pp. 599-608.

[51] Church, B. K., Davis, S. M. and McCracken, S. A. 2008. The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis, Accounting Horizons, 22(1), pp. 69-90.

[52] Anderson, J., E. Johnson, and P. Reckers. 1994. Perceived Effects of Gender, Family Structure, and Physical Appearance on Career Progression in Public Accounting: A Research Note. Accounting, Organizations and Society 19, 483-491.

[53] Maupin, R., and C. Lehman. 1994. Talking Heads: Stereotypes, Status, Sex-Roles and Satisfaction of Female and Male Auditors. Accounting, Organizations and Society 19, 427-437.

ذكور. كما بيّنت دراسة (Collins ,1993) ودراسة (Giacomin and Eaton ,2003)[54] إلى أن المحاسبين والمراجعين من الإناث يشعرون بمستويات أعلى من التوتر والضغط والتأثر بالوسط المحيط وعدم الاستقرار الوظيفي مقارنة بالمحاسبين والمراجعين الذكور، إذ تتم معاملة الإناث في أماكن العمل بشكل مختلف عن نظرائهنّ الذكور وهذا ما يشكل عاملاً رئيسياً لاتخاذ الإناث قرار **مغادرة المهنة** تماشياً مع هذه الضغوط وعدم القدرة على الاستمرار. كما أشارت هذه الدراسات إلى أن الإناث الممارسات للمهنة أكثر توجهاً لاستخدام الوسائل والسبل الأخلاقية وتقديم الخدمات للآخرين مقارنة بالذكور. وبالتالي تشير الدلائل إلى أن تجارب الأنثى في مجال المراجعة تختلف عن الذّكر في العديد من الجوانب إذ تمتلك الإناث بعض القيم الشخصية من حيث التوجه والهدف و التي تختلف عن الذكور، وبناء عليه فإن جنس المراجع يلعب دوراً هاما في صناعة القرار في مكاتب المراجعة، وتختلف توجهات كل من الذكر والأنثى الممارسين للمهنة فيما يتعلق بالسلوك المختل وظيفياً و ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

إن لمراجعي الحسابات خصائص متفاوتة مثل نوع الجنس Breesch and Branson ,2009)[55]، المستوى التعليمي، العمر، القدرة على حل المشكلة التي تعترض طريق المراجع (Bierstaker and Wright, 2001)[56]، الخبرات التقنية (Tan and Kao, 1999)[57]، والمخاطر(Amerongen, 2007)[58]، والاستقلال (DeAngelo, 1981) وغير ذلك، وأتت العديد من الدراسات لتقدم أساساً نظرياً للفروق بين الجنسين في الممارسة لمهنتي المحاسبة و المراجعة، هذه الفروق والاختلافات التي تؤثر في: نوعية المراجعة؛ الاختلافات الناشئة عن الأطر الاجتماعية والثقافية والنفسية بين الرجل والمرأة، و ينبغي أن تستخدم هذه

---

[54] Giacomino, D., and T. Eaton. 2003. Personal Values of Accounting Alumni: An Empirical Examination of Differences by Gender and Age. Journal of Managerial Issues 15, 369-380.

[55] Hardies, K., Breesch, D. and Branson, J. (2009) Male and Female Auditors: Who in this Land is the Fairest of All? Accountancy & Bedrijfskunde, 29(7), pp. 22–30.

[56] Bierstaker, J. L. and Wright, S. (2001) A Research Note Concerning Practical Problem-Solving Ability as a Predictor of Performance in Auditing Tasks, Behavioral Research in Accounting, 13, pp. 49–62.

[57] Tan, H. T. and Kao, A. (1999) Accountability Effects on Auditor's Performance: The Influence of Knowledge, Problem-Solving Ability, and Task Complexity, *Journal of Accounting Research*, 37(1), pp. 209–223.

[58] Amerongen, C. M. (2007) Auditors' Performance in Risk and Control Judgments: An Empirical Study. Ph. D. dissertation, Vrije Universiteit Amsterdam.

الفروق بين الجنسين في إشارة إلى التمايز على أساس الفئات الديموغرافية (Deaux 1985; Eagly 1994)[٥٩]، وتشير أغلب الدراسات التي تم إجراؤها إلى أن مهنتي المحاسبة والمراجعة تميلان إلى تفضيل الذكور الممارسين أكثر من الإناث في مجتمعاتنا (Carnegie and Napier 2010)[٦٠] و ((Dwyer and Roberts 2004;)[٦١] و White and White 2006)[٦٢].

يناقش (Gold, Hunton and Gomaa, 2009)[٦٣] بأن وجهة النظر السائدة عن المراجعات الممارسات الإناث هي أنّهن أقل كفاءة وتحمّلاً من المراجعين الذكور ويعزى ذلك إلى **الطبيعة التكوينية لهن من حيث القدرة البدنية على تحمل الأعباء المرهقة**، لكن الدراسة تشير أيضاً في سياقٍ آخر إلى أن الإناث أكثر دقة وانتباهاً إلى التفاصيل إضافة إلى أنّهن أكثر ثقة وصدقاً، وتعزو الدراسة ذلك إلى أن الاختلافات بين الجنسين تميل إلى الانخفاض والاختفاء في البيئة الوظيفية داخل العمل كما هو متوقع بحسب نظرية " التنشئة الاجتماعية المهنية"

يناقش (Chin & Chi ,2008)[٦٤] بأنه ليس هناك فرق بين شركاء المراجعة الذكور والإناث. وقد قام (Breesch & Branson ,2010)[٦٥] بإجراء اختبارات على عينة مؤلفة من ٢٠ مراجعاً و ٢٠ مراجعة حسابات وأشارت النتائج إلى أن المراجعات الإناث أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء المحتملة من المراجعين الذكور، كما أشارت هذه الدراسة إلى أن المراجعات أكثر تحسساً لمخاطر المراجعة من الذكور. وبحسب الدراسة لا يوجد ارتباط مباشر بين جنس المراجع وبين سلوك الخلل الوظيفي لكن نظرة الناس والبيئة المحيطة والأفكار السائدة في سوق العمل و ثقافة كل مجتمع تفرض قيودها وترخي بظلالها على النتائج.

---

59 Deaux, K. and Major, B. (1987) Putting gender into context: An interactive model of gender-related behavior, Psychological Review, 94(3), pp. 369–389.

60 Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2010) Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. Accounting, Organizations and Society.

61 Dwyer, P. D., & Roberts, R. W. (2004): The contemporary gender agenda of the US public accounting profession: embracing feminism or maintaining empire? Critical Perspectives on Accounting, 15(1), 159–177.

62 White, M. J., & White, G. W. (2006). Implicit and Explicit Occupational Gender Stereotypes. Sex Roles, 55(3), 259–266.

63 Gold, A., Hunton, J. E. and Gomaa, M. (2009) The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments, Accounting Horizons, 23(1), pp. 1–18.

64 Chin, C-L., and H-Y Chi. 2008. Sex Matters: gender differences in audit quality. Working paper presented at the 2008 Annual Meeting of the American Accounting Association, August 3-6, Anaheim.

65 Hardies, Breesch & Branson. 2010. Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from modified audit opinions. Working paper.

يوثّق (Barber & Odean ,2001)[66] بأن نسبة تعيين المراجعين من الذكور أعلى من تعيين المراجعات الإناث بمقدار 45% . ويناقش(Chung & Monroe, 2001)[67] بأن الاختلافات بين المراجعين الذكور والمراجعات الإناث ليست ناجمة عن نقص في الكفاءة أو الخبرة أو في القدرة على المحاكمة أو معالجة المعلومات المنطقية بل هي ناجمة عن النمط النفسي المعرفي الذي يتفرّد ويتميّز به كل منهما دون الآخر. يناقش (Ittonen, Miettinen & Vahamaa ,2008)[68] إلى أن الشركات التي لديها لجنة مراجعة قوامها مراجعات إناث تتقاضى أتعاب مراجعة أقل بكثير من تلك التي قوامها مراجعون ذكوراً، أي أن التمثيل النسائي قد يقلل أتعاب المراجعة عن طريق التأثير في تقييم مراجع الحسابات لمخاطر المراجعة.

ويضيف (Meyers-Levy ,1989)[69] إلى أن هذا الاختلاف يرجح كفة المراجعات الإناث إذ إنهنّ أكثر فعالية من المراجعين الذكور في تحديد المخالفات والأخطاء في البيانات المالية الناجمة عن الاحتيال،كما أن المعايير الأخلاقية لديهنّ أفضل من الذكور كما ويتمتّعن باستقلالية القرار على نحو أفضل. بينما الذكور أكثر استعداداً لتحمل المخاطر المصاحبة لعمليات المراجعة وأكثر قبولاً لأدلة المراجعة الضعيفة والمشكوك فيها في إشارة إلى قبولهم بممارسات المراجعة غير المنتظمة (Weber et al. ,2002)[70].

٢-١-٢-٧ دوران مراجع الحسابات والمراجعة غير المنتظمة Auditor Turnover :

يناقش(Watts & Zimmerman ,1983)[71] بأن طول الفترة التي يقضيها مراجع الحسابات في منشأة واحدة (انخفاض معدل دوران المراجع) يؤثر بشكل سلبي في موضوعية واستقلال مراجع الحسابات وجودة عمله وبالتالي تتزايد احتمالات قيامه بممارسات المراجعة غير المنتظمة بسبب اعتياده على أسلوب العمل، وأكد هذه النتائج كل من الباحثِين(Ann

[66] Barber, B., and T. Odean. 2001. Boys will be boys: Gender, overconfidence, and common stock investment. Quarterly Journal of Economics 116: 261-92.

[67] Chung, Janne & Gary Monroe .2001. A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. Behavioral Research in Accounting, 13, pp. 111-126.

[68] Ittonen, Miettinen & Vahamaa. 2008. Does female representation on audit committees affect audit fees? Working paper.

[69] Meyers-Levy, Joan. 1989. Gender differences in information processing: a selectivity interpretation. Patricia Cafferata & Alice M. Tybout (Eds) Cognitive and Affective Responses to Advertising. Lexington (Mass.): Lexington Books, pp. 219-260.

[70] Weber, Bernhard; Marion Wittchen & Guido Hertel. 2009. Gendered ways to motivation gains in groups sex roles. A Journal of Research, in press.

[71] Watts, R; Zimmerman J. 1983. Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence. Journal of law and economics, 26(3):613-633.

Davis et al.,)والباحث (Doupch et al., 2001) والباحث (Vanstraelen, 2000 2002)، وهذا التأثير السلبي ينشأ بسبب طبيعة العلاقات التي قد تنشأ بين مراجع الحسابات وأوساط العاملين في المنشأة ومجلس إدارتها في المدى الطويل. بالرغم من ذلك ذهبت دراسات أخرى لتقول بنقيض هذه النتائج أي أن قصر فترة بقاء واستمرار المراجع يزيد من احتمال فشل المراجعة (Geiger & Raghunandan ,2002). وأنه كلّما طالت مدة تعيين المراجع لسنوات إضافية فإن ذلك بحسب (Ghosh & Moon ,2003) سيزيد من جودة المراجعة و مصداقية القوائم المالية للمنشأة. وأضاف (Myers & Omer ,2003) أن طول فترة إقامة المراجع في المنشأة تزيد من جودة الأرباح وتفسير ذلك أن طول فترة بقاء المراجع تضع **قيوداً على الإدارة عند اتخاذها لقرارات إبلاغ مالية غير سليمة** أو مفرطة في الثقة. ويناقش (Raghunathan et al. 1994) أن هناك علاقة إيجابية بين ارتفاع معدل دوران المراجع وبين جودة المراجعة. كما وجد (1992) Cadbury[٧٢] و (1998) Hampel[٧٣] بأن تحسين حوكمة الشركات وإداراتها يساعد على زيادة جودة المراجعة والتخفيف من الآثار السلبية عند استبدال مراجع الحسابات.

٢-١-٢-٨ العوامل السلوكية والنفسية والمراجعة غير المنتظمة Behavioral Factors:

تشير الدراسات إلى أن سلوك مراجع الحسابات خاضع في أحيان كثيرة إلى التأثيرات الاجتماعية والأوامر غير المتسقة الصادرة عن الموظفين في المستويات العليا في مكاتب المراجعة (Lord & DeZoort, 1997)[٧٤]، كما أنه من المتوقع أن يرتفع معدل دوران المراجعين وعدم الرضا الوظيفي (بسبب اعتراضهم على السلوك الذي ينتهجه مكتب المراجعة فيضطرهم الأمر للمغادرة) بين أولئك الذين يملكون معايير أخلاقية عالية ويرفضون الانخراط في السلوك الذي يشكل لديهم أمراً خاطئا وغير مقبول(Bamber and Lyer, 2009)[٧٥]. ويعتبر الهدف الرئيسي لبعض الدراسات هو اختبار العوامل المؤدية إلى سلوك الخلل الوظيفي

[72] Cadbury, A.1992. The financial aspects of corporate governance. London: Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance.

[73] Hampel, R. 1998. Committee on corporate governance: final report. London: Gee Publishing.

[74] DeZoort, F.T. and Lord, A.T. (1997), "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting", Journal of Accounting Literature, Vol. 16, pp. 28-85.

[75] Bamber, E.M. and Ayer, V. (2009), "The Effect of Auditing Firm's Tone at the Top Auditors' Job Autonomy, Organizational;- Professional Conflict, and Job Satisfaction", International Journal of Accounting and Information management, Vol.17 Issue 2, pp. 136-150.

والمراجعة غير المنتظمة بين مراجعي الحسابات، ومن تلك العوامل أهمية العميل، تعقيد المهمة، ضغوط موازنة الوقت، استقلال مراجعي الحسابات ومدى تقبل المراجعين لارتكاب سلوك الخلل الوظيفي(yuen, 2012)[٧٦]، فيما ركزت بعض الدراسات على الجانب النفسي فاستخدمت نموذجاً يستند إلى"العقد النفسية" وشرح العوامل الكامنة وراء سلوك الخلل الوظيفي لمراجع الحسابات وتأثيرها على جودة عملية المراجعة(Olivier, 2001)[٧٧].

مراجعوا الحسابات الممارسون هم أكثر عرضة لاتخاذ قرارات غير أخلاقية والتصرف بطريقة غير نزيهة وذلك عندما يعملون في ظروف تسيطر عليها ضغوط الوقت، ومتطلبات المهمة، ومتطلبات العميل، ومراقبة الأعضاء في المستويات العليا لمكتب المراجعة ومتطلباتهم أيضاً كل هذه العوامل تلعب تأثيراً كبيراً في سلوك مراجع الحسابات عند سير العملية. أولاً ضغوط موازنة الوقت تفرض على مراجع الحسابات مقداراً كبيراً من الضغط، فعلى سبيل المثال تقبل شركات المراجعة سنويا عدداً كبيراً من عملاء المراجعة و الذين يريدون تنفيذ تقاريرهم المالية في غضون فترة قصيرة جداً الأمر الذي يخلق ضغطاً هائلاً في العمل على مراجعي منشآت المراجعة. ثانياً، إن جودة المراجعة يمكن أن تتأثر بشكل مهم إذا كان مراجعوا الحسابات غير متآلفين مع عملاء المراجعة الجدد أو الأعمال الموكلة إليهم من قبل أولئك العملاء (AICPA, 2009)، وأن عدم التآلف الحاصل مع العملاء الجدد قد يستغرق من المراجعين مزيداً من الوقت لإعداد التقارير لهم في العمليات المعقدة. ثالثاً، أشارت الأبحاث السابقة إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين لديهم ميل كبير إلى تقديم تقاريرهم في ظل عدد ساعات العمل المتاحة لهم أي أنهم يلجؤون إلى سلوكيات شخصية كيفية غير مهنية وغير منظمة لتحقيق المواءمة بين مقتضيات التقرير من قبلهم وموعده المفروض(Shapeero et al., 2003) [٧٨]. ومن العوامل المؤثرة من وجهة نظر بعض الدراسات في رأي مراجع الحسابات وبالتالي في سلوكه الذي ينتهجه أثناء الممارسة هي **الرضوخ والطاعة لمتطلبات العميل وأنواع التأثير الاجتماعي فيه**، كما أن ضغط العمل على مراجع الحسابات قد يتأثر أيضا بأهمية عميل المراجعة حيث أن شركات المراجعة قد تحصل على كميات كبيرة من

76 Yuen, D.Y.2012, “Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors’ Behaviour in Macau”, International Journal of Accounting and Information management, Vol.12, pp. 113-133.
77 Olivier, H. (2001), “Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract”, The European Accounting Review, Vol. 10 Issue 4, pp. 787-802.
78 Shapeero, M., Koh, H.C. and Killough, L.N. (2003), “Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting”, Managerial Auditing Journal, Vol. 18 No. 6/7, pp. 478-489.

الإيرادات من العملاء الذين يتم تصنيفهم من قبلها أنهم من عملائها المهمّين ولذلك تتواجد بينهما مصالح متبادلة فتعمد شركات المراجعة إلى إصدار تقارير سليمة ونظيفة لأولئك العملاء (Rani et al., 2007)[٧٩]. وقد تعمد الإدارة العليا في شركات المراجعة إلى إجبار المراجعين على القبول بالسلوك المختل لممارساتهم وذلك للاحتفاظ بعملائهم وتأمين الأعمال المستقبلية مما يؤثر بشكل جوهري في استقلال مراجع الحسابات. إن تضارب المصالح بين مكاتب المراجعة أيضا يمكن أن يكون له عواقب سلبية على ممارسات مراجعي الحسابات.

٢-١-٢-٩ أهمية العميل والمراجعة غير المنتظمة Client Importance:

تشير النظرية الاقتصادية لاستقلال مراجع الحسابات(DeAngelo, 1981) إلى أن **الحوافز المقدّمة للمراجع** لارتكاب ممارسات مخلّة بالسلوك المهني وتقديم تنازلات تمس استقلال المراجع ترتبط كلّها بالأهمية التي ينالها العميل بالنسبة لمراجع الحسابات. (Jagan Krishnan & Jayanth Krishnan ,1996) وجدا أن الأهمية النسبية للعميل لدى مراجع الحسابات ترتبط سلباً مع إمكانية تقديم رأي غير متحفظ. بينما ناقش (Reynolds & Francis ,2001) بأن تقرير المراجعين الـ 5 الكبار يكون أكثر تحفظاً كلما زادت أهمية العميل مما يدل على أن حماية السمعة والمكانة تهيمن على سلوك مراجع الحسابات بدلاً من التبعية الاقتصادية. كذلك بالنسبة لـ (Larcker & Richardson ,2004) ناقشا بأن سلوك مراجع الحسابات مقيّدٌ بآثار السمعة المرتبطة بالسماح للعملاء بارتكاب أعمال غير عادية وهذا التقييد يتأثر بحجم ومكانة منشأة العميل.

٢-١-٢-١٠ تعقيد مهمة المراجعة والمراجعة غير المنتظمة Task Complexity:

إن تعقيد أعمال المراجعة قد يؤثر في احتمال انخراط مراجع الحسابات في سلوك سلبي مختل وغير مهني. ويقترح(Prahbu ,1987) بأن تعقيد مهام المراجعة يتدرج وفقاً لعدد من المعايير أو الضوابط التي تخدم كمقياس تقريبي ابتداء من **التعقيد المعرفي**، وهناك عدة عوامل مؤثرة في تعقيد مهمة المراجعة، منها، مدى تآلف مراجعي الحسابات مع العمليات التي يقوم بها العملاء، إذ قد تحتوي منشأة العميل على عدة خطوط إنتاج والعديد من الشركات التابعة والفروع والهياكل التنظيمية المعقدة. ناقش العديد من الباحثين العلاقة المحتملة بين

[79] Rani, H., Markelevich, A. and Barragato, C.A. (2007), "Auditor Fees and Audit Quality", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 8, pp. 215-235.

تعقيد مهمة المراجعة والسلوك المختل وظيفيا والمرتبط بممارسات المراجعة غير المنتظمة، وأشار الباحث (Benford ,2000)[80] إلى أن هناك مستويات من تعقيد مهمة المراجعة التي تواجه مكاتب المراجعة وتفرض عبئاً ثقيلاً على صناع القرارات والمستويات العليا فيها، **مستويات المهمة والتعقيد التكنلوجي** يمكن أن تزيد من أعباء العمل وتخفض من جودة القرار المتخذ، لذلك يلجأ صناع القرار إلى تقنيات مبسطة وغير مجهدة. وبالتالي فإن زيادة عبء العمل قد تؤدي إلى خلل في التقدير وسوء في إصدار القرارات، وأثناء كل ذلك فإنه من المتوقع بشكل كبير لمراجع الحسابات أن يتصرف بسلوك مختل وظيفياً مصدره تلك الأعباء التي يتحملها.

إن لموازنة الوقت وتعقيدات المهمة تأثيرا كبيرا في السلوك المتبع من قبل أطراف المراجعة بكل المستويات، فتعقيد المهمة يمارس ضغطاً قوياً على مراجعي الحسابات، وشركات المراجعة قد يكون لديها العديد من العملاء الجدد في كل عام والذين من المتوقع أن يطلبوا التقارير المالية خلال وقت قصير. كما أن جودة المراجعة من الممكن أن تتأثر إذا لم يتآلف المراجع مع العميل أو مع العمل الموكل إليه القيام به (AICPA, 2009)الأمر الذي يجعل من العسير والصعب إنتاج التقارير. فيما يرى (Gold-Noteberg et al. 2006)[81] أنه كلما زادت المهمة تعقيدا وصعوبة كلما لجأ مراجعوا الحسابات إلى مصادر أُخرى للمساعدة على تنفيذ المهمة، وعندما يواجهون تعقيداً في المهمة ومحدودية في موازنة الوقت فالنتيجة ستكون المزيد من ضغوط الوقت والإجهاد الفكري. يميل مراجعوا الحسابات إلى الاعتماد على توجيهات الإدارة والمستويات العليا في شركات المراجعة لتحسين الكفاءة والفعالية لتقارير المراجعة. يعالج(Nordqvist et al. 2004)[82] قضية ضغط الوقت بالارتباط مع قدرة فرق المشروع على التعامل مع **تعقيد المهمة**، ويرى الباحثون أن ضغط الوقت يرتبط سلباً مع تحقيق الهدف المقدّر والرضا الوظيفي وبالتالي،السلوك المختل وظيفياً، وتضيف الدراسة إلى أنّ الأثر السلبي لضغط الوقت يختفي مع دعم الفريق لتحقيق الهدف أي

[80] Benford, T.L. (2000), "Determinants of Audit Performance: An Investigation of Task/ Technology Fit and Mental Workload", Dissertation Abstracts International, Vol. 61-08, Section A, pp. 32-41.
[81] Gold-Noteberg, A.H., Hunton, J.E. and Gomaa, M.I. (2006), "The Impact on Client and Audit Gender on Auditor Judgment", ERIM Report Series Research in Management, Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management.
[82] Nordqvist, S., Hovmark, S. and Zika-Viktorsson, A. (2004), "Perceived Time Pressure and Social Processes in Project Teams", International Journal of Project Management, Vol. 22 Issue 6, August 2004, pp. 63-468.

أن هناك علاقة إيجابية بين تعقيد المهمة وبين سلوك المراجعة المختل وظيفياً كأحد أشكال المراجعة غير المنتظمة.

٢-١-٢-١١أخلاقيات المهنة و المراجعة غير المنتظمة Ethics Of The Profession:

تختلف مستويات ارتكاب المراجعة غير المنتظمة في شركات المراجعة بسبب اختلاف مستوى و ترسخ الأخلاقيات التي يتمتع بها مراجعوا الحسابات من منشأة إلى أخرى (Coram et al., 2004)[83]. ويعرّف (Jones ,1991)[84] السلوكيات الأخلاقية بأنها السلوكيات المقبولة قانونياً و اجتماعيّاً و أخلاقيّاً من قبل الأغلبية في مجتمع معيّن وهذا ما تم وصفه بالكثافة الأخلاقية. وبالنسبة لمراجع الحسابات فكلما ازدادت الكثافة الأخلاقية حول قضية معينة كلّما قلّت ممارسات المراجعة غير المنتظمة المرتبطة بتلك القضية الأخلاقيّة، والسلوكيات الأخلاقية ترتبط بنوع شركات المراجعة وحجمها وبأدبيات برنامج المراجعة المعمول به في هذه الشركات، أي أن العلاقة بين الكثافة الأخلاقية والمراجعة غير المنتظمة هي علاقة سلبية.

٢-١-٢-١٢ استقلال المراجع و المراجعة غير المنتظمة Auditor Independence:

يقدم (DeAngelo, 1981)[85] في مناقشته لاستقلالية مراجع الحسابات أن هذه الاستقلالية تؤثر في القدرة على كل من اكتشاف الأخطاء وجودة المراجعة في أسواق المال. وغالباً ما يقع مراجعوا الحسابات في صراع حاد بين مصالحهم الخاصة لتوفير عائد مناسب وبين التزاماتهم المهنية تجاه تقديم خدمات ونصائح استشارية جيدة (Moore et al.,2006)[86].وغالبا مايتم الكشف عن تواطؤ مراجعي الحسابات مع إدارة مكتب المراجعة لتقديم تقارير مالية منحازة لصالح الشركات محل المراجعة في مظهر من مظاهر المراجعة غير المنتظمة المخلّة باستقلالية مراجع الحسابات ومهنيته (Levitt & Dwyer,

---

[83] Coram, P., J. Ng, and D. Woodliff. 2003. A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. Australian Accounting Review 13, 38-44.

[84] Jones, T.M. 1991. Ethical Decision Making by Individuals in Organizations : An Issue- Contingent Model. Academy of Management Review 16, 366-395.

[85] DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 No.3, pp. 183-99.

[86] Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. and Bazerman, M.H. (2006), "Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling", Academy of Management Review, Vol. 31, pp. 10-29.

2002)[87].كما أن مكاتب مراجعة الحسابات لديها دوافع كثيرة لتجنب تقديم الآراء والتقارير السلبية للشركات التي قامت باستئجار خدماتها و دفعت لها أتعاب المراجعة مما يؤثر بدوره في استقلالية مراجع الحسابات(Moore et al., 2006). ويؤكد (Goldman and Barlev 1974,)[88] أن منشأة العميل تمارس نوعا من السلطة وفرض الشروط التي ترغب بها بسبب قدرة إدارتها على تعيين وإقالة شركات المراجعة، بمعنى آخر أن هناك من هو مستعد للتخلي عن مهنيته والرضوخ لشروط منشأة العميل في هذه **السوق التنافسية الشديدة** مما يؤثر في الاستقلالية والحياد الذي يجب أن يتمتع به المراجع، فإذا عمل مراجعوا الحسابات لمصلحة أطراف ثالثة فإن ذلك سيعطي العميل سيطرة عالية على سير العملية مما يعزز المقولة بأن **حجم أتعاب المراجعة** تؤثر في تقرير المراجعة. والنتيجة التي تم الوصول إليها أن هناك علاقة سلبية بين **استقلال مراجع الحسابات** وبين قبول سلوك الخلل الوظيفي المؤدي إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة(Marshall and Dasaratha,2003)[89].

[87] Levitt, A. and Dwyer, P. (2002), "Take on the Street", New York, NY: Pantheon.
[88] Goldman, A. and Barlev, B. (1974), "The Auditor-firm Conflict of Interest: Its Implications for Independence", The Accounting Review, Vol. 4, pp. 707-718.
[89] Marshall, A.G. and Dasaratha, V.R. (2003), "Audit Fees, Non-audit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 22 Issue 2, pp. 53-69.

المبحث الثاني: سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، مخاطرها والضمانات حيالها.

٢-٢-١: المراجعة غير المنتظمة وسلوك الخلل الوظيفي.

٢-٢-٢: مخاطر المراجعة في ظل ممارسة المراجعة غير المنتظمة.

٢-٢-٣: الضمانات تجاه ممارسات المراجعة غير المنتظمة.

سلوك الخلل الوظيفي للمراجعة، مخاطرها والضمانات حيالها.

٢-٢-١ المراجعة غير المنتظمة وسلوك الخلل الوظيفي Dysfunctional Auditing:

إن السلوك المختل وظيفياً **Dysfunctional Behaviour** من قبل موظفي المستويات الدنيا junior staff في مكاتب المراجعة يقلل من جودة المراجعة وذلك من خلال تقليص واختصار ممارسات المراجعة عند إجراء الاختبارات وقبول الأدلة المشكوك فيها وإجراء المراجعة السطحية باستخدام الوثائق فقط وحذف بعض المعاملات التي كان من المفروض اختبارها واختيار بعض المعاملات الخاطئة لمراجعتها لأن اختبار المعاملات الصحيحة يشكل صعوبة أمام المراجع، وقد أشارت الدراسات إلى أن ٧٠% من صغار الموظفين في انكلترا و ويلز (Willett & Page, 1996, p. 111)، و ٣٠% في الولايات المتحدة الأمريكية (Kelley & Margheim, 1987 p. 228) و ٦٠% في إيرلندا (Otley & Pierce, 1996, p. 114) قد قاموا بهذه الممارسات المختلة وظيفيا والمؤدية إلى المراجعة غير المنتظمة مما تسبب بإساءة استخدام الأدلة المتاحة وإعطاء آراء مراجعة مضللة ولا يمكن الاعتماد عليها وخلق مخاطر فشل عملية المراجعة (Willett &Page,1996,p.102).

مراجعوا الحسابات مضطرون لإكمال عملية المراجعة في إطار زمني محدود للغاية، كما أن إعادة تنقيح نوعية وثائق المراجعة يفرض ضغوطاً قد تكون غير قابلة للملاحظة في مكان العمل(Louwers et al., 2005)[٩٠]، كما أن نوعية البيانات المالية المراجعة يتم التحكم بها من خلال السياسات والإجراءات الداخلية والخارجية للمنشأة كمعايير المراجعة المقبولة عموماً والمتعارف عليها وأخلاقيات المهنة الداخلية. وقد يوقع المراجعون على خطوات المراجعة دون إكمال إجراءاتها بشكل تام وذلك من خلال التغاضي عن بعض الإجراءات، إن التسرع في إنهاء التقارير دون جمع أدلة كافية قد يؤدي إلى تقارير غير دقيقة (De Zoort, 2001)[٩١]. كما أن لعدم الإبلاغ عن وقت المراجعة تأثيرٌ كبيرٌ على نوعية تقارير مراجعة الحسابات، وعلى الرغم من أنه يقلل من تكاليف العمل إلا أنه يحمل مخاطر عدم اكتمال وظائف

[90] Louwers, T., Ramsay, R., Sinason, D. and Strawser, J. (2005), Auditing and Assurance Services, New York, NY: McGraw-Hill Irwin.

[91] Lord, A. and DeZoort, F. (2001), "The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure", Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 Issue 3, pp 215-235.

المراجعة في المدى المنظور(Smith, 1995)[٩٢]. إن جودة خدمات المراجعة المقدمة تعتمد بشكل كبير على سلوك الأفراد الذين ينفذون أعمال المراجعة الميدانية (Donnelly et al., 2006)[٩٣]. وقد خلصت العديد من الدراسات السابقة في البحوث السلوكية على حد سواء إلى أن الخلل الوظيفي في سلوك مراجع الحسابات يؤثر بشكل جوهري في جودة المراجعة وبالتالي في جودة مخرجاتها الأمر الذي ينعكس سلباً على قرارات بعض الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة، وتشير تلك الدراسات على أن الممارسات المختلة من قبل المراجعين ما هي إلا ردة فعل على البيئة المجهدة والمرهقة والضاغطة التي تسببها الرقابة الإدارية المُحكمة على منشآت المراجعة(Chan et al ; 2009)[٩٤]. ألزم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) نفسه بتطوير مجموعة عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتنفيذ من المعايير المحاسبية العالمية في عام ٢٠٠٥ وقد تعاونت المنظمة الدولية لمراجعة الحسابات (INTOSAI) مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لتدوين قواعد ومعايير السلوك المهني للمراجعين الممارسين للمهنة، وتوصي هذه القواعد بأنه على منشآت المراجعة تصميم إجراءات وخطوات برنامج المراجعة لتوفير الضمان والطمأنينة بأن الأخطاء و المخالفات والممارسات غير المشروعة سيتم الكشف عنها وتحديدها ضمن البيانات المالية، وهناك عدد من العوامل المؤثرة في سلوك المراجعة في ظل هذه المبادئ التوجيهية. على سبيل المثال تشير مقترحات مجلس الرقابة العامة (2000) إلى أن موازنات الوقت تشكل عاملَ ضغطٍ كبيراً على المراجعين وهي العامل الرئيسي المتسبب في ارتفاع معدل دوران وعدم ثبات مراجعي الحسابات، ويلعب مراجعوا الحسابات دوراً مركزياً بالغ الأهمية في الكشف عن عمليات الاحتيال المالي من أجل التنبؤ بالفشل المالي في الأزمات المالية غير المتوقعة. تحتاج منشآت المراجعة لتزويد عملائها بتقارير المراجعة التي تتمتع بالاستقلالية والجودة لتؤسس بذلك الإرادة الجيدة وشعور القبول من قبل العملاء لمهنة المراجعة (Liou and Yang, 2008)[٩٥].

---

92 Smith, R. (1995), "Underreporting Time: An Analysis of Current Tax Practice", Journal of Applied Business Research, Vol. 11, pp. 39-45.

93 Donnelly, P.D., Quirin, J.J. and O'Brian, D. (2006), "Attitudes towards Dysfunctional Auditing Behaviour: The Effect of Locus of Control, Organizational Commitment and Position", Journal of Applied Business Research, Vol. 19 No. 1, pp. 95-108.

94 Chan, K., Kleinman, G. and Lee, P. (2009), "The Impact of Sarbanes-Oxley on Internal Control Remediation", International Journal of Accounting and Information Management, Vol.17 Issue 1, pp. 53-65.

95 Liou, F. and Yang, C. (2008), "Perdicting Business Failure Under the Existence of Fraudulent Financial Reporting", International Journal of Accounting and Information management, Vol.16 Issue 1, pp. 74-86

٢-٢-٢ مخاطر المراجعة في ظل ممارسات المراجعة غير المنتظمة Audit Risks:

إن المراجعة غير المنتظمة بالمعنى المتعارف عليه هي الإخلال بواحد أو أكثر من المعايير الدولية للمراجعة، وإنهاء خطوات المراجعة قبل اكتمال العملية من خلال إهمال القيام ببعض الخطوات التي يتراءى للمراجع بأنها غير ضرورية أو غير مهمة، وبمعنى آخر هي عدم تقيد فريق المراجعة بشكل عام أو المراجع بشكل خاص ببرنامج المراجعة الذي تم تخطيطه وتصميمه ووضعه موضع التنفيذ، والذي يؤدي إلى خلل وظيفي في إجراءات المراجعة وبالتالي تعاظم مخاطر عملية المراجعة، حيث تؤدي ضغوط موازنة الوقت إلى اختصار عمليات المراجعة والقبول بالأدلة الضعيفة والمشكوك فيها مما يتسبب بدوره في تعاظم مخاطر عدم الكشف عن التحريفات وعدم ملاحظة الأخطاء الجوهرية خلال سير العملية وبالتالي ظهور خطر المراجعة. وخطر المراجعة بالتعريف/ AICPA المعيار ١١٤/ هو الخطر الناتج عن فشل المراجع في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية، ولابد لمراجع الحسابات من أجل استقامة عملية المراجعة وسيرها ضمن معايير المراجعة المنصوص عليها من تقييم المخاطر المرافقة لعملية المراجعة والتي تنطوي على امكانية عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية وبالتالي ألّا تلبي المراجعة من خلال ممارساتها أهدافها التي قامت من أجلها، ولابد لذلك من تقييم كافة المخاطر سواء كانت خلال مرحلة تخطيط البرنامج و تصميمه أو خلال مرحلة التنفيذ والمتابعة، وفي حال تم الوصول إلى رؤية معينة لمخاطر المراجعة عندها يتم تعديل خطة المراجعة وإجراءاتها بما يتلاءم مع تلك المخاطر المتصوّرة. لكن بعض الممارسات التي يقوم بها مراجع الحسابات تحول دون الوقوف على المخاطر الحقيقية وتحديدها وتصميم برامج المراجعة على أساسها، هذه الممارسات هي ممارسات المراجعة غير المنتظمة والسلوك غير المهني لمراجع الحسابات الذي يزيد من الآراء غير المناسبة التي يتخذها عندما تشوب التحريفات المادية البيانات المالية.

تشكل عملية عدم إكمال خطوات برنامج المراجعة تهديدا جوهريا لكفاءة وفعالية المراجعة، خاصة إذا كانت هذه العمليات تتم وفقا لتعليمات تصدر من قبل الأعضاء الأعلى مستوى في فريق المراجعة، ويتم الحكم على أن خطوة المراجعة غير ضرورية أو غير

جوهرية. يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة ومخاطر المراجعة هي مخاطر أن يفشل المراجع دون أن يعلم في تعديل رأيه بطريقة ملائمة في قوائم مالية تحتوي على غش وأخطاء مهمة.

٢-٢-٢-١: المخاطر الملازمة Inherent Risk:

تعرّف المخاطر الملازمة بأنها قابلية رصيد الحساب المعيّن أو النوع المعين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى AICPA . كما يتم تعريف هذه المخاطر بأنها الخطأ الذي قد يحدث في بند محاسبي أو في نوع معيّن من المعاملات بشرط أن يكون جوهريّاً و ألا يكون راجعاً إلى ضعف نظام الرقابة الداخليّة. وهناك كثير من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر الملازمة مثل: (موسمية النشاط، حجم منشأة العميل، طبيعة عمليات المنشأة، التغيرات في الإجراءات والأنظمة ... وغيرها) وتعد المخاطر الملازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة ويتطلب ذلك مجهوداً كبيراً من المراجع، فإذا ما قام المراجع بالتقصير والتهاون في مسؤولياته كتجاهل بعض البنود التي تُعدُّ غير مهمة بنظره أو اختصار وقت المراجعة أو اختيار عيّنات غير متوازنة من البنود أو التغاضي عن بعض التحريفات لصالح العميل أو تطبيق أي إجراء من إجراءات المراجعة غير المنتظمة غير المهنية يشكل خللا في سير العملية كل ذلك سيزيد من مخاطر عدم الكشف.

٢-٢-٢-٢: مخاطر الرقابة Control Risk:

تعرف المخاطر الرقابية بأنها المخاطر الناجمة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات، وقد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية مما يعني أن المخاطر الرقابية هي قياس لتقديرات المراجع الاحتمالية. ويتوقف تقدير المراجع لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل المراجعة، وفي هذه النقطة ترتسم ملامح تأثير ممارسات المراجعة غير المنتظمة في تعظيم خطر الرقابة باعتبار أن تحديد المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية يعتمد إلى درجة كبيرة على الحكم الشخصي للمراجع، و عندما تمنع موازنة الوقت أو الرغبة في

إرضاء العميل أو رغبة المراجع بالاستمرار في العمل لدى منشأة العميل أو أي سلوك غير مهني من قيام المراجع بالاختبارات الكافية والوافية واللازمة لفحص مدى التزام نظام الرقابة الخاص بالمنشأة بالمعايير و الضوابط فإن مخاطر العملية سوف ترتفع، بمعنى آخر كلّما زادت ممارسات المراجعة غير المنتظمة والسلوك المختل اللامهني من قبل مراجع الحسابات فإن ذلك سيرفع من مخاطر الرقابة في منشأة العميل فالعلاقة طردية بين المراجعة غير المنتظمة ومخاطر الرقابة.

٢-٢-٢-٣: مخاطر الاكتشاف Detection Risk:

تتعلق مخاطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء، حيث يتم تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع من المعاملات، وتعني هذه المخاطر أن لا تكتشف الإجراءات التي يتبعها المراجع للتقليل من مخاطر المراجعة إلى المستوى المتدني المقبول لأخطاء البيانات المالية والتي تكون موجودة وقد تكون جوهرية، إما بشكل فردي أو عند تراكمها مع أخطاء أخرى. وترتبط مخاطر عدم الاكتشاف و ممارسات المراجعة غير المنتظمة بعلاقة طردية موجبة، إذ كلما زادت ممارسات المراجع المخلة بالسلوك المهني وزادت الإجراءات غير المنتظمة خلال عملية المراجعة كلما زادت مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات المادية في البيانات المالية لمنشأة العميل مما يؤدي إلى عدم تجسيد الواقع في التقارير المالية.

٢-٢-٢-٤: مخاطر الاحتيال Fraud risks:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي /200/ يتوجب على مراجع الحسابات أن يتخذ موقف التشكك المهني أثناء المراجعة مدركاً احتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال إضافة لذلك ينبغي عليه أن يبحث في أوجه عدم اتساق إجابات الإدارة أو المكلفين بإعداد أنظمة الرقابة وذلك من خلال التأكيد مباشرة من خلال طرف ثالث أو استخدام عمل خبير لتقييم صحة الوثائق أو إجراء مناقشة ومحاكمة مع أعضاء فريق العملية/المعيار 315/ كتبادل للأفكار و دراسة وتقييم الظروف المرافقة بالإضافة إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال. وتتضح الإجراءات الواجب القيام بها من قبل المراجع من خلال المعيار الدولي

للمراجعـة/315/وذلـك بـإجراء استفسـارات مـن الإدارة حـول تقييمهـا للمخـاطر والاسـتجابة لهـا واتصـال الإدارة مع المكلفين بالرقابة والموظفين فـي آن واحد، ولكن عند قيام المراجع بتجاهل أو بإهمال المترتب عليه فإن ذلك سيؤدي إلى تعاظم مخاطر الاحتيال والغش في ظل السلوك المختل الذي يقوم بـه والناجم إما عن إهمال غير مقصود من قبله أو بسبب القيام بممارسات المراجعة غير المنتظمة، ومن الأمثلة على ذلك:

- عدم قيام المراجع بعمليات الجرد الضرورية أو الفحص الفعلي للبنود المشكوك فيها
- عدم تصميم المراجع لإجراءات مناسبة للحصول على معلومات إضافية مدعمة
- عدم الاستجابة لمخاطر الاحتيال بزيادة أحجام العينات أو الاجراءات التحليلية
- عدم إجراء بعض المطابقات الضرورية للقيود المسجلة في الدفاتر المحاسبية
- عدم قيام المراجع بإجراء التقييمات الضرورية لأدلّة المراجعة
- عدم قيام المراجع بالاتصال مع الإدارة أو المكلفين بالرقابة عندما يتناهى إلى معرفته حدوث خطر من مخاطر الغش أو الاحتيال.

٢-٢-٣ :الضمانات تجاه المراجعة غير المنتظمة Guarantees For Irregular Audit:

خضع مراجعوا الحسابات لتنظيم عمليات المراجعة التي يقومون بها وذلك بموجب قانون الشـركات (١٩٨٩) وبموجـب اللـوائح والمبـادئ التوجيهيـة لمراجعـة الحسـابات (ICAEW, 1991) وصدور الكثير من القوانين والتوجيهات الناظمة و التي تقيد إجراءات المراجع مثل قـانون سـاربنز أوكسـلي SOX، وتتطلـب هـذه التوجيهـات مـن الشـركات إنشـاء لـوائح خاصـة بمراقبة الجودة لعمليات المراجعة والحفاظ على هذه اللوائح وذلك من خلال:

مراجعة كافة الأعمال التي يؤديها كل عضو من موظفي المراجعة من قبل شخص أو أكثر من موظفي المستويات العليا فـي مكتب المراجعة senior persons وهذا أمر ضـروري لضمان أن العمل قد تم إجراؤه علـى نحو كـاف من الجـودة وللتأكد مـن أن النتائج التـي تم الحصول عليها تدعم استنتاجات المراجعة الظـاهرة في التقرير النهائي، وأيضـا يتطلب الأمر إخضـاع كافة ممارسات المستويات الدنيا junior staff فـي مكتب المراجعة إلـى الإشراف والاستعراض والتقييم وذلك لضمان أن الأعمال التـي تم تسجيلها قد نفّذت بالفعل، وتشير

البحوث والدراسات إلى أن عمليات المراجعة المنتظمة تتحقق عندما تنظم شركات المراجعة مواردها بشكل متوافق مع ممارسات المراجعة المتبعة من قبلها وذلك وفق طريقتين:

تتمثل الأولى بإعطاء الوقت الأمثل لمهام و إجراءات المراجعة (Waggoner & Cashall, 1991 p. 27)[96]، والثانية عندما تعكس مجموعات المراجعة في المستويات المختلفة متفاوتة المسؤولية التسلسل الهرمي والوظيفي بحسب المؤهلات والخبرات والجدارة، حيث يقوم الأعضاء المؤهلون بإعداد الإطار المفاهيمي الذي يجب أن تتبعه منشأة المراجعة ومن ثم يقوم الموظفون بحسب الخبرة والجدارة بإعداد برامج المراجعة المفصّلة وفق الخطة والأساليب المقترحة، وتشير الدراسات حتى الآن أن السياق الأوسع للمراجعة يقع ضمن تصنيفين فمراجعوا الحسابات وشركات المراجعة عموماً يعيشون في حالة توازن إذ إن الهيئات والمنظمات المهنية القائمة على المراجعة توفر المستويات المثلى من التنظيم لضمان العمل المستقل لمراجعي الحسابات بعيداً عن الاهتمامات التجارية التي تؤثر على تقرير المراجعة النهائي وبالتالي على مصداقية ودقة التقارير المالية (Margheim & Pany, 1986)[97].

إن القليل من حالات المراجعة غير المنتظمة تصل إلى الجمهور العام، ففي حال تم اكتشاف أي ممارسات للمراجعة غير المنتظمة فيتم التعامل معها داخليا في المنشأة تفاديا لتعرضها للانتقادات من قبل العموم وذلك من خلال عمليات الطرد لبعض الموظفين الذين ثبت تورطهم في بعض تلك الممارسات .

---

96 Waggoner, J.B. & Cashall, J.D. (1991). `The impact of time pressure on auditors' performance'. Ohio CPA Journal, 50(1), pp. 27--32.

97 Margheim, L. & Pany, K. (1986). `Quality control, premature signoff and underreporting of time: some empirical findings'. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 5(2), pp. 50--63.

الفصل الثالث: الخصائص النوعية الرئيسية والداعمة لجودة التقارير المالية.

المبحث الأول: جودة التقارير المالية، مفهومها، قياسها وخصائصها.

المبحث الثاني: جودة المراجعة و أثرها في جودة التقارير المالية.

المبحث الأول: جودة التقارير المالية، مفهومها، قياسها وخصائصها.

٣-١-١:مفهوم جودة التقارير المالية.

٣-١-٢:قياس جودة التقارير المالية.

٣-١-٣: الخصائص النوعية للتقارير المالية.

٣-١-٣-١: الخصائص النوعية الرئيسية للتقارير المالية.

٣-١-٣-٢: الخصائص النوعية الداعمة للتقارير المالية.

الخصائص النوعية والداعمة لجودة التقارير المالية

المبحث الأول: جودة التقارير المالية، مفهومها، قياسها وخصائصها.

٣-١-١: مفهوم جودة التقارير المالية Financial Reports Quality.

الهدف الأساسي من التقارير المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية عن التقارير المالية المتعلقة بالكيانات الاقتصادية، والطبيعة المالية في المقام الأول بحيث تكون مفيدة لصنع القرار الاقتصادي (FASB, 1999; IASB, 2008). وتوفير معلومات ذات جودة عالية حول التقارير المالية مهم لأنه سيؤثر بشكل إيجابي على أصحاب رؤوس الأموال والمساهمين أصحاب المصالح وذلك بجعل أنشطة الاستثمار، والائتمان، وقرارات تخصيص الموارد المماثلة تعزز من كفاءة السوق بشكل عام (IASB, 2006; IASB, 2008).

على الرغم من أن كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أكّدا على أهمية الجودة والنوعية العالية للتقارير المالية، لكن واحدة من المشاكل الرئيسية الموجودة هي كيفية تفعيل وقياس هذه النوعية، إذ إن إجراء تقييم تجريبي لجودة التقارير المالية يتضمن حتماً الأفضليات بين عدد لا يحصى من المكونات (Dechow and Dichev, 2002)[98]. وبما أن مجموعات المستخدمين سيكون لديها تفضيلات متباينة فإن الجودة المدركة من قبلهم سوف تختلف وتتحرف تبعاً لهذه المكونات والتفضيلات (Daske and Gebhardt, 2006)[99]. نتيجة لهذا السياق القائم على رؤية وخصوصية كل من المستخدمين للتقارير المالية فإن قياس الجودة بشكل مباشر يمثل إشكالية كبيرة (Botosan, 2004)[100]. وبناءً على ذلك فإن العديد من الباحثين يقيسون جودة التقارير المالية بشكل غير مباشر من خلال التركيز على السمات التي يعتقدون بأنها تؤثر في جودة التقارير المالية، مثل إدارة الأرباح، العرض المالي،

---

[98] Dechow, P. & Dichev, I. (2002). The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. The Accounting Review, 77, 35-59

[99] Daske, H. & Gebhardt, G. (2006). Internation Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. Abacus, 42(3-4), 461-498.

[100] Botosan, C. (2004). Discussion of a framework for the analysis of risk communication. The International Journal of Accounting, 39, 289-295.

والتوقيت (Barth et al., 2008)[101]. على الرغم من الاهتمام الكبير في تأثير المعايير المحاسبية في جودة التقارير المالية إلا أن الأدبيات التجريبية التي ظهرت لاحقاً تقدّم نتائج متناقضة حول مدى مساهمة تلك المعايير المحاسبية في اتخاذ قرار بشأن فائدة المعلومات والمؤشرات التي تقدمها تلك التقارير المالية، وأحد التفسيرات لهذه النتائج غير المتناسقة تقول بأن المقاييس غير المباشرة المستخدمة في التحليلات التجريبية تركز على سمات محددة ومعينة لمعلومات التقارير المالية التي يُتوقع أن تؤثر في جودة التقارير المالية كالتركيز على المعلومات المالية التي تظهر جودة الأرباح والوقتية وغيرها من السمات المالية (Cohen et al., 2004)[102]. ومع ذلك فإنه لا توجد هناك أية طريقة قياس تمكّن من إجراء تقييم شامل لجودة التقارير المالية بما في ذلك الخصائص النوعية لهذه التقارير كما هو محدد في بيان مشروع " تحسين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية" [ED] لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومعايير المحاسبة الدولية (IASB, 2008). ومن جملة الأمور أن أدوات الكشف عن إدارة الأرباح تسلط الضوء على أهمية جودة الأرباح بدلاً من جودة التقارير المالية التي تعتبر الهدف الأسمى، ويعرّف(Krishnan & Parsons, 2008)[103]جودة الأرباح بأنها الدرجة التي تبين وتعكس ربحية الواقع الاقتصادي من أجل إجراء تقييم ملائم للأداء المالي للمنشأة. ومع ذلك فإن جودة التقارير المالية هي ذات مفهوم أوسع يشير بالإضافة إلى المعلومات المالية، إلى الإفصاحات والمعلومات غير المالية المفيدة لاتخاذ القرارات الواردة في التقرير وبالتالي فإن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس المحاسبة الدولية IASB يعبر عن الرغبة الصريحة لبناء أداة قياس شاملة لتقييم جودة التقارير المالية، وبالتالي فإن أداة القياس هذه تأخذ بعين الاعتبار كل الخصائص النوعية لأن هذه الخصائص تحدد القرار المتعلق بفائدة معلومات التقارير المالية(IASB, 2008) .

ويهدف هذا الفصل إلى المساهمة في تحسين قياس جودة التقارير المالية من خلال تفعيل جودة التقارير المالية من حيث الخصائص الأساسية (الملاءمة، صدق التمثيل

[101] Barth, M., Landsman, W. & Lang, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. Journal of Accounting Research, 46(3), 467-498.
[102] Cohen, J., Krishnamorthy, G. & Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. Journal of Accounting Literature, 23, 87-152.
[103] Krishnan, G. & Parsons, L. (2008). Getting to the Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality. Journal of Business Ethics, 78(1), 65-76.

والموثوقية) وتعزيز الخصائص النوعية(قابلية الفهم، قابلية المقارنة، قابلية التحقق، والوقتية) كما هو محدد في الإطار المفاهيمي (IASB, 2008) البند 21.

٣-١-٢:قياس جودة التقارير المالية Measuring Quality:

أظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB في عام 2002 مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية عالية الجودة، والتي يمكن استخدامها في جميع أنحاء العالم. وذلك كنتيجة لمشروع لإحداث تقارب بين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS و المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP، كلا المجلسين وافقا على تطوير إطار مفاهيمي مشترك يتضمن أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها والتي على أساسها سيتم بناء المعايير المحاسبية. وفي عام 2008 نشر مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية مشروع ذلك الإطار المفاهيمي والذي سيؤدي تطبيقه إلى إضفاء جودة عالية على المعايير المحاسبية وبالتالي تؤدي بدورها إلى جودة عالية في معلومات التقارير المالية، الأمر المفيد في اتخاذ القرارات (IASB,2008)[١٠٤] و (FASB,2008)[١٠٥].

إن توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات هو الهدف الرئيسي لإعداد التقارير المالية، ويتم تعريف المعلومات المفيدة لاتخاذ القرار بأنها المعلومات التي تعرضها مكونات التقارير المالية ويتم تقديمها للمستثمرين المحتملين و أصحاب الأسهم والمقترضين و الدائنين الآخرين ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المقبلة بصفتهم مقدمي رؤوس الأموال (IASB, 2008: 12). وبناءً على ذلك فإن جودة التقارير المالية يتم تحديدها من حيث الفائدة التي تقدمها لصنع القرار (Beuselinck & Manigart, 2007)[١٠٦]. وفي السياق ذاته يناقش (Healy & Wahlen, 1999)[١٠٧] أن إدارة الأرباح تؤثر سلباً في جودة التقارير المالية من خلال الحد من فائدة القرار المتخذ وجدواه وذلك بسبب أن نموذج القيمة

---

[104] IASB (2008). Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information. London.

[105] FASB (2008). Financial Accounting Series, Statement of Financial Accounting Standards No. 1570-100: Exposure Draft on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting. Norwalk.

[106] Beuselinck, C. & Manigart, S. (2007). Financial Reporting Quality in Private Equity Backed Companies: The Impact of Ownership Concentration. Small Business Economics, 29, 261-274.

[107] Healy, P. & Wahlen, J. (1999). A review of the earnings managment literature and its implications for standard settings. Accounting Horizons, 13(4), 365-383.

والاستحقاق المتبع لإدارة الأرباح يركز على قياس جودة الأرباح باستخدام بيانات تقديرية وبالتالي فإن الاستنتاجات بشأن نوعية المعلومات الواردة في التقارير المالية قد لا تقدم دليلاً مباشراً وشاملاً بشأن نوعية المعلومات وأبعادها على فائدة القرار المتخذ.

يناقش (Nichols & Wahlen, 2004)[108] أن النماذج الملائمة والهامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية يجب أن تركز على العلاقة بين تلك المؤشرات والأرقام المحاسبية وردود فعل الأسهم في السوق –القيمة السوقية للأسهم– إذ أن سعر السهم يمثل القيمة السوقية للمنشأة، في حين تمثل الأرقام المحاسبية قيمة المنشأة على أساس الإجراءات المحاسبية ولذلك يجب التركيز على هذه النقطة، وبناء على ذلك عندما يكون المفهومان مترابطين بقوة ومنسجمين، على سبيل المثال أن التغير في المعلومات المحاسبية تتوافق وتعكس التغير في القيمة السوقية للمنشأة عندها يمكن القول بأن المعلومات المحاسبية تتمتع بالملاءمة والموثوقية، طبعاً مع الأخذ بعين الاعتبار أن سوق الأوراق المالية قد لاتكون فعّالة تماماً مما يجعل القيمة السوقية للمنشأة غير دقيقة تماماً وبالتالي ينعكس ذلك على المعلومات المستخلصة منها و المُقدّمة للجمهور. ويستخدم هذا الأسلوب في إعداد المعلومات والتقارير المالية لدراسة الاستمرارية في أرباح الشركات والقدرة التنبؤية للمعلومات وقابلية التغير ويتم التركيز بشكل رئيسي على مفهوم الملاءمة و الموثوقية باعتبارها الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية (Francis et al., 2004)[109].

إن أية أداة قياس شامل لجودة التقارير المالية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار كل معلومات التقرير السنوي بما في ذلك المعلومات المالية وغير المالية، وقد قامت العديد من الدراسات والبحوث بالتركيز على أدوات التقييم التي تقيس نوعية عناصر محددة من التقرير السنوي وتأثير هذا التقييم المحدد على القرارات التي يتخذها المستخدمون لهذه التقارير، فعلى سبيل المثال (Hirst et al. 2004)[110] يركز في بحثه عند على استخدام محاسبة

[108] Nichols, D. & Wahlen, J. (2004). How Do Earnings Numbers Relate to Stock Returns? A Review of Classic Accounting Research with Updated Evidence. Accounting Horizons, 18(4), 263-286.

[109] Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. & Schipper, K. (2004). Cost of Equity and Earnings Attributes. The Accounting Review, 79(4), 967-1010.

[110] Hirst, D., Hopkins, P. & Wahlen, J. (2004). Fair Values, Income Measurement, and Bank Analysts' Risk and Valuation Judgments. The Accounting Review, 79(2), 453-472.

القيمة العادلة كعنصر مباشر لقياس جودة التقارير المالية. بينما يناقش Gearemynck and Willekens (2003)[111] العلاقة بين تقرير مراجع الحسابات وفائدته في إعداد التقارير المالية. ويركز الباحثان (Beretta and Bozzolan ,2004)[112] على جودة الرقابة الداخلية وخطر المعلومات المكتشفة على جودة التقارير المالية. بينما يسلط (Cohen et al. 2004)[113] الضوء على العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية، ومع ذلك يمكن القول بأن البحوث التي تركز على عنصر محدد بذاته بمعزل عن بقية العناصر المؤثرة في جودة التقارير المالية عند إعداد التقرير السنوي لا توفر نظرة شاملة عن الجودة الشاملة والخصائص النوعية للتقارير المالية.

٣-١-٣: الخصائص النوعية للتقارير المالية Qualitative Characteristics:

لبناء أداة لقياس الجودة، نستخدم الأدبيات التي تحدد نوعية التقارير المالية من حيث الخصائص النوعية الأساسية التي تتضمنها. والخصائص النوعية الأساسية (الملاءمة- صحة التمثيل) هي الأكثر أهمية وتحديداً لمحتوى التقارير المالية. ويتم تعزيز هذه الخصائص النوعية الرئيسية للتقارير المالية من خلال بعض الخصائص النوعية الداعمة والمتمثلة بـ (قابلية الفهم- قابلية المقارنة – قابلية التحقق- التوقيت الملائم) والتي تفيد في تحسين القرار المتخذ بشأن فائدة المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية(IASB, 2008).

٣-١-٣-١:الخصائص النوعية الرئيسية للتقارير المالية Principal Characteristics:

- **الملاءمة Relevance:**

يشار إلى الملاءمة بأنها القدرة على صنع الفارق في القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المستخدمين للمعلومات المالية بصفتهم مقدمي رؤوس الأموال (IASB, 2008: 35). وتميل أغلب الأبحاث المعاصرة إلى التركيز على جودة الأرباح بدلاً من جودة التقارير

[111] Gaeremynck, A. & Willekens, M. (2003). The Endogenous Relationship between Audit-Report Type and Business Termination: Evidence on Private Firms in a Non- Litigious Environment. Accounting and Business Research, 33(1), 65-79.

[112] Beretta, S. & Bozzolan, S. (2004). A framework for the analysis of firm risk communication. The International Journal of Accounting, 39, 265-288.

[113] Cohen, J., Krishnamorthy, G. & Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. Journal of Accounting Literature, 23, 87-152.

المالية باعتبار أن الهدف الرئيسي لمقدمي رؤوس الأموال هو تحقيق الربح، لكن هذا التعريف السابق هو تعريف محدود النطاق لأنه يهمل المعلومات غير المالية كما أنه يستبعد المعلومات المالية المستقبلية المتاحة بالفعل لمستخدمي التقرير المالي السنوي (Jonas & Blanchet, 2000)[114]. وبالتالي لكي تكون أي دراسة أكثر شمولية يجب أن تنظر من باب أوسع على القيمة التنبؤية للمعلومات المالية وغير المالية المفصح عنها في التقارير المالية، حيث أن القيمة التنبؤية تشير إلى قدرة الأرباح التي تم تحقيقها في الماضي على التنبؤ بأرباح المستقبل، وبمعنى آخر تشير إلى المعلومات التي تمكّن المنشأة من توليد تدفقات نقدية مستقبلية، وبحسب تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن المعلومات حول ظاهرة اقتصادية معينة لها قيمة تنبؤية إذا كانت ذات قيمة كمدخلات للعمليات التنبؤية المستخدمة من قبل مقدمي رؤوس الأموال لتشكيل توقعاتهم الخاصة حول المستقبل (IASB, 2008: 36).

تعتبر القيمة التنبؤية من أهم المؤشرات على ملاءمة المعلومات الواردة في التقارير المالية من حيث فائدة القرار، ويتم قياس القيمة التنبؤية باستخدام ثلاثة بنود. ***البند الأول*** يقيس إلى أي مدى تزوِّد التقارير المالية السنوية ببيانات استشرافية تطلّعية، وتُستخدم هذه البيانات عادة لوصف توقّعات إدارة المنشأة لسنوات مقبلة. وتعتبر هذه المعلومات ملائمة لمقدّمي رؤوس الأموال وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية السنوية منذ أن أصبح بإمكان الإدارة الوصول إلى المعلومات الخاصة لاستشراف توقعات غير متاحة لأصحاب المصلحة والمساهمين الآخرين (Bartov & Mohanram, 2004)[115]. أما ***البند الثاني*** فيقيس إلى أي مدى تفصح التقارير السنوية عن المعلومات من حيث الفرص التجارية ومخاطرها. ويشير كل من (Jonas and Blanchet ,2000)[116] إلى تكامل المعلومات المالية عن طريق المعلومات غير المالية عند الإشارة إلى القيمة التنبؤية والمعرفة التي يمكن الحصول عليها من الفرص التجارية والمخاطر نظراً لما يمكن أن توفره من رؤى مستقبلية للسيناريوهات المحتملة للمنشأة. أما ***البند الثالث*** فيقيس استخدام المنشأة للقيمة العادلة،

---

114 Jonas, G. & Blanchet, J. (2000). Assessing Quality of Financial Reporting. Accounting Horizons, 14(3), 353-363.

115 Bartov, E. & Mohanram, P. (2004). Private information, earnings manipulations, and executive stock-option exercises. The Accounting Review, 79(4), 889-1010

116 Jonas, G. & Blanchet, J. (2000). Assessing Quality of Financial Reporting. Accounting Horizons, 14(3), 353-363.

وتشير الأدبيات السابقة إلى استخدام القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية عند مناقشة القيمة التنبؤية لمعلومات التقارير المالية، ويناقش (Maines & Wahlen, 2006)[117] محاسبة القيمة العادلة توفر معلومات أكثر ملاءمة من محاسبة التكلفة التاريخية لأنها تمثل القيمة العادلة الحالية للأصول بدلا من سعر الشراء. إضافة إلى ذلك فإن كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية و معاييرالمحاسبة الدولية FASB و IASB يدرسون وضع معايير جديدة تسمح لمحاسبة القيمة العادلة بتعزيز ملاءمة معلومات التقارير المالية، حيث أنهم يعتبرون القيمة العادلة واحدة من أهم الوسائل لزيادة الملاءمة (Barth et al., 2001)[118]. بالإضافة إلى القيمة التنبؤية تسهم القيمة المؤكّدة في زيادة درجة ملاءمة المعلومات الواردة في التقارير المالية، ويكون للمعلومات قيمة توكيدية إذا أكَّدت أو غيَّرت التوقعات السابقة أو الحاضرة على أساس التقييمات التي تقدمها (IASB, 2008: 36). ويناقش Jonas and Blanchet ,2000 أنه إذا وفّرت المعلومات الواردة في التقرير المالي السنوي التغذية الراجعة لمستخدمي هذا التقرير حول أحداث أو عمليات سابقة فإن ذلك سوف يساعدهم على تأكيد أو تغيير توقعاتهم ورؤاهم اللاحقة الأمر الذي يعكس ملاءمة تلك المعلومات المالية.

- **التمثيل الصادق (المصداقية) Faithful Representation:**

التمثيل الصادق هو السمة الأساسية النوعية الثانية للمعلومات الواردة في التقارير المالية كما هو مبين في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية Exposure Draft [ED] لمجلس معايير المحاسبة الدولية. ولتمثيل الظواهر الاقتصادية التي تدّعي المعلومات الواردة في التقارير المالية تمثيلها بصدق يجب أن تكون التقارير السنوية كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء المادية (IASB, 2008: 36)، ويشار إلى الظواهر الاقتصادية الممثلة في التقرير السنوي بأنها" الموارد الاقتصادية و الالتزامات والمعاملات والأحداث والظروف التي تحكمها " (IASB, 2006: 48). وانسجاماً مع الأدبيات السابقة التي تم استعراضها يتم قياس صدق التمثيل للمعلومات الواردة في التقارير المالية باستخدام

[117] Maines, L. & Wahlen, J. (2006). The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research. Accounting Horizons, 20(4), 399- 425.
[118] Barth, M., Beaver, W. & Landsman, W. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. Journal of Accounting and Economics, 31, 77-104.

خمسة بنود في إشارة إلى **الحياد، والاكتمال، والخلوّ من الأخطاء المادية، وإمكانية التحقق** (Kim et al., 2007)[١١٩] و(Willekens, 2008)[١٢٠] و (Rezaee, 2003)[١٢١].

يقول (Botosan ,2004)[١٢٢] في مناقشته أنه من الصعب قياس صدق التمثيل بشكل مباشر من خلال تقييم التقارير المالية السنوية فقط، إذ إن المعلومات المتعلقة بظاهرة اقتصادية فعلية هي معلومات ضرورية لضمان صحة وصدق التمثيل، ويضيف (Maines and Wahlen 2006) بأن التقديرات و الافتراضات التي تتوافق بشكل وثيق مع البنى الاقتصادية الكامنة والتي تتبعها المعايير تسهم بشكل كبير في تعزيز صدق تمثيل المعلومات، لذلك يجب التركيز على البنود الواردة في التقرير السنوي و التي تزيد من درجة التمثيل الصادق للمعلومات المالية، مع الإشارة إلى أن هذه البنود والعناصر لاتشير دائما بشكل مباشر إلى المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً GAAP أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ولكنها توفر أدوات ومؤشرات غير مباشرة كوكيل عنها ليبين صدق تمثيل المعلومات في التقارير المالية المعدة وفق معايير محاسبية معينة أُخرى. ويشير المؤشر أو الوكيل الأول إلى قضية " عدم التحيّز" .

مفهوم آخر لقياس صدق تمثيل المعلومات الواردة في التقارير المالية يشير إلى **التقرير** الذي يقدمه مراجعو الحسابات غير المؤهلين، حيث تناولت الكثير من الأبحاث المختلفة تأثير كل من المراجعة وتقرير مراجع الحسابات في القيمة الاقتصادية للمنشأة(Kim et al., 2007). وقد خلص الباحثون إلى أن تقرير مراجع الحسابات يكسب المعلومات الواردة في التقارير المالية قيمة مضافة من خلال توفير تأكيد معقول حول الدرجة التي يمثل بها التقرير السنوي الظواهر الاقتصادية بأمانة(Maines and Wahlen, 2006)، يناقش أولئك الباحثون أيضاً إلى أن تقريراً غير مُتحفّظٍ يعدُّ شرطاً ضرورياً لتكون المعلومات الواردة في التقرير المالي السنوي تمثل بصدق وأمانة واقع

---

119 Kim, J., Simunic, D., Stein, M. & Yi, C.H. (2007). Voluntary Audits and the Cost of Debt Capital for Privately Held Firms: Korean Evidence. Working paper series.

120 Willekens, M. (2008). Effects of external auditing in privately held companies: Empirical evidence from Belgium. Working paper series.

121 Rezaee, Z. (2003). High-quality financial reporting: The six-legged stool. Strategic Finance, 84(8), 26-30.

122 Botosan, C. (2004). Discussion of a framework for the analysis of risk communication. The International Journal of Accounting, 39, 289-295.

المنشأة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، لكن إذا وجد أي تحفظ حيالها فذلك يعني أن المعلومات في التقارير المالية مغايرة للواقع ولا تمثل بصدق أو بأمانة حقيقة أعمالها.

أما العامل متزايد الأهمية في التقرير المالي السنوي لتكون معلوماته ممثلة بصدق فهو **حوكمة الشركات**. ويمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها الآليات المستخدمة في تنظيم و إدارة والتحكم بالعمل المؤسساتي في شكل شركات محدودة المسؤولية، كما قام العديد من الباحثين بدراسة العلاقة بين جودة التقارير المالية وحوكمة الشركات والرقابة الداخلية ومخاطر التلاعب والاحتيال وقد وجدوا أن ضعف الحوكمة والرقابة الداخلية يقلل من جودة التقارير المالية (Rezaee, 2003). ويبدو جلياً أ، معلومات حوكمة الشركات تعطي قيمة مضافة لمقدمي رأس المال، وبشكل أكثر تحديداً إن المعلومات التي تقدمها حوكمة الشركات تزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية وصدق تمثيلها(Sloan, 2001)[١٢٣].

٣-١-٢-٢: الخصائص النوعية الداعمة للتقارير المالية Supporting Characteristics

❖ **قابلية المقارنة** ***Comparability***:

الصفة النوعية الداعمة الأولى لمعلومات التقارير المالية هي **قابلية المقارنة** والتي هي "نوعية المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية" (IASB, 2008: 39). وبعبارة أخرى أن المواقف والأحداث المتشابهة يجب أن تعرض بنفس الطريقة بينما الظواهر المختلفة يجب عرضها بشكل مختلف ومتمايز عن بعضها. قابلية المقارنة يتم قياسها باستخدام ستة بنود تركز بشكل مباشر على الاتساق والتجانس والترابط، أربعة من هذه البنود تشير إلى التجانس في استخدام نفس السياسات و الإجراءات المحاسبية من فترة إلى فترة أخرى داخل المنشأة (Cole et al., 2007)[١٢٤]، بينما يستخدم البندان الباقيان لقياس قابلية المقارنة في فترة

[123] Sloan, R. (2001). Financial accounting and corporate governance: a discussion. Journal of Accounting and Economics, 32, 335-347.
[124] Cole, V., Branson, J. & Breesch, D. (2007). A review of the different methods developed to measure the comparability of financial statements, Working paper series.

مستقلة واحدة خلال الشركات Cole et al., 2007) و (Beuselick & Manigart, 2007)[١٢٥].

تتضمن قابلية المقارنة التجانس و الاتساق " ويشير هذا التجانس إلى استخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية، سواء من فترة إلى أخرى داخل المنشأة أو خلال فترة واحدة بالنسبة لعدّة شركات" (IASB, 2008: 39). إن أية معلومات أو قواعد تنظيمية جديدة تدفع الشركات لتغيير تقديراتها وأحكامها وسياساتها المحاسبية المتبعة، كظهور معلومات حول أصول معينة تؤدي بعد المقارنات إلى إعادة النظر من قبل المنشأة في العمر المتوقع لهذه الموجودات، أي أن المعلومات الجديدة أدت إلى تغيير التقديرات. فعلى سبيل المثال انتقلت العديد من الشركات الأوروبية من تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المحلية GAAP إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS عام ٢٠٠٥ وذلك بسبب ظهور قواعد وتشريعات جديدة أدت لدى مقارنة أرقامها مع الأرقام السابقة إلى انتهاج سياسات جديدة (Cole et al., 2007). وعندما توفر المنشأة نظرة عامة عن الكيفية التي تقارن بها النتائج المحققة لعدة سنوات فإن ذلك سيؤدي إلى تحسين خاصيّة قابلية المقارنة للمعلومات الواردة في التقارير المالية حتى لو لم يتم أي تغيير في الإجراءات والسياسات المحاسبية.

❖ قابلية الفهم *Understandability*:

الصفة النوعية الداعمة الثانية لمعلومات التقارير المالية هي " قابلية الفهم" والتي تزيد عندما يتم تصنيف المعلومات المالية وتمييزها وعرضها بشكل واضح جليّ ودقيق بحيث تتيح للمستخدمين فهم معانيها (IASB, 2008). ويتم قياس قابلية الفهم باستخدام خمسة بنود تؤكد كلها على الشفافية والوضوح في المعلومات الواردة في التقارير المالية السنوية Iu & Clowes, 2004)[١٢٦].

ويتم تصنيف المعلومات وتمييزها بحيث يدل ذلك على درجة تنظيم هذه المعلومات الواردة في التقرير السنوي وجودة عرضها، فإذا كان التقرير المالي السنوي منظماً بشكل

---

[125] Beuselinck, C. & Manigart, S. (2007). Financial Reporting Quality in Private Equity Backed Companies: The Impact of Ownership Concentration. Small Business Economics, 29, 261-274.

[126] Iu, J. & Clowes, C. (2004). Evaluating a measure of content quality for accounting narratives (with an empirical application to narratives from Australia, Hong Kong, and the United States). Working paper series.

جيد فإنّه يُسهّل فهم أين يتم البحث ضمنها للوصول إلى معلومات محددة (Jonas & Blanchet, 2000). وعلاوة على ذلك فإن الكشف عن المعلومات وبشكل خاص الملاحظات حول الميزانية العمومية وبيان الدخل يضيف قيمة من حيث الشرح وتوفير مزيد من التبصّر حول بنود الأرباح(Beretta & Bozzolan, 2004)[١٢٧]. وبشكل خاص فإن التفسيرات السردية تساعد في زيادة فهم المعلومات الواردة في التقرير السنوي(IASB, 2006). إضافة إلى ذلك فإن وجود جداول وتصاميم ورسوم توضيحية قد يحسن من قابلية الفهم من خلال شرح وتوضيح العلاقات و زيادة الإيجاز(IASB, 2006)، وعلاوة على ذلك عندما يتضمن التقرير المالي السنوي كلمات وعبارات سهلة وبسيطة الفهم فإن المتلقي سيكون قادراً بشكل أكبر على فهمها وتحليل محتواها (Courtis, 2005). وإذا كان هناك مصطلحات تقنية لامفر منها فإن وجود تفسيرات بسيطة لهذه المصطلحات قد يدعّم ويزيد من قابلية الفهم للمعلومات.

❖ **الوقتية** ***Timeliness***:

الخاصّية الثالثة الداعمة للتقارير المالية كما هي محددة في الإطار المفاهيمي ED تدعى بالوقتية(التوقيت المناسب). والوقتية بالتعريف تعني تَوفّر المعلومات لصانعي القرارات قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على تلك القرارات المتخذة (IASB, 2008: 40). والوقتية تشير إلى الوقت المستغرق للكشف عن المعلومات وترتبط بمقدار فعالية القرارات المتخذة بشكل عام (IASB, 2008)، وبناءً عليه فإن المعلومات الواردة في التقارير المالية لكي يكون لها القيمة النفعية المتوخّاة منها يجب أن تقدم من الناحية الزمنية في وقت الحاجة لها لكي يتمكن المستفيدون من بناء آرائهم و ترتيب أولوياتهم والاسترشاد بها في الإطار الزمني المفيد.

❖ **الحياد** ***Neutrality*** *:*

من الممكن ألا تخلو التقارير السنوية بشكل كامل من التحيز، لأن الظواهر الاقتصادية الواردة في التقارير السنوية غالباً ما يتم قياسها في ظروف يشوبها عدم اليقين التام، وبناء عليه يتم تضمين التقرير السنوي بالعديد من التقديرات و الافتراضات، ولكن

[127] Beretta, S. & Bozzolan, S. (2004). A framework for the analysis of firm risk communication. The International Journal of Accounting, 39, 265-288.

على الرغم من أن انعدام التحيز في التقارير لا يمكن أن يتحقق فإنه من الضروري تحقيق مستوى معين من الدقة في معلومات التقارير المالية لتكون القرارات المتخذة بناء عليها مفيدة ونافعة للمستخدمين (IASB, 2008). ولذلك يجب فحص ودراسة كل الحجج المقدمة لمختلف التقديرات و الافتراضات الواردة في التقرير السنوي،

إضافة إلى ذلك إذا كانت هذه الحجج المقدمة صالحة ومعبّرة عن الافتراضات والتقديرات الواردة في التقرير المالي السنوي ومعدّة أيضا وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها عندها من المرجح أنها تمثل الظواهر الاقتصادية دون تحيز، وتدل على أن مُعدّيها يتمتعون **بالفهم الكامل لطريقة القياس** (Jonas & Blanchet, 2000). علاوة على ذلك عندما يتم وصف وتحديد المبادئ المحاسبية المتّبعة بوضوح فإن ذلك سوف يزيد من احتمال التوصل إلى توافق بشأنها وأيضا الكشف عن الأخطاء والثغرات لمستخدم التقرير المالي وكذلك لمراجع الحسابات. ويعرّف كل من Jonas and Blanchet الحياد بأنه " تمثيل للموضوعية والتوازن " ويتوقف الحياد على نية ومقصد معد التقرير المالي، حيث يجب أن يسعى معدُّ التقرير المالي إلى عرض الأحداث والبنود بشكل موضوعي بدلاً من التركيز على الأحداث الإيجابية التي تحدث دون الإشارة إلى الأحداث السلبية.

المبحث الثاني: جودة المراجعة و أثرها في جودة التقارير المالية.

٣-٢-١: مفهوم جودة المراجعة وتعريفها.

٣-٢-٢: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

٣-٢-٣: أثر جودة المراجعة في جودة التقارير المالية.

٣-٢-١: مفهوم جودة المراجعة وتعريفها.

كان لفضيحة ENRON عام ٢٠٠٢ تليها الأزمة الاقتصادية الأخيرة ٢٠٠٨ أكبر حدث دعا لرفع الاهتمام العالمي بجودة مراجعة الحسابات للوقوف على سلامة التقارير المالية وزيادة فاعلية حوكمة الشركات، كما أن حجم الأزمة أثار أيضا توقعات نحو مزيد من التنظيم والضبط في جميع المجالات الاقتصادية والتي قد تؤثر في التقارير المالية. كما أن حجم الثقة بجودة مراجعة الحسابات لم تكن مشكلة تقتصر على الولايات المتحدة، فمنشأة أندرسون كانت عالمية كما عملاء المراجعة والجهات التنظيمية، مما جعل مشكلة جودة المراجعة مشكلة عالمية.

تم تعريف جودة المراجعة بعدة تعريفات، منها تعريف (Watkins et al., 2004)[١٢٨] بأنها درجة اتفاق المراجعة مع المعايير المعمول بها. ويعرفها DeAngelo (1981) على أنها القدرة على التقييم التي تعطي مراجع الحسابات إمكانية اكتشاف الثغرات و الخروقات في النظام المحاسبي للعميل و الإبلاغ عن هذه الثغرات و الخروقات وجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة من أجل التعبير عن رأي حول ما إذا تم إعدادا القوائم المالية من جميع النواحي الجوهرية. ويناقش Francis (2004) بأن عملية المراجعة غير قابلة للرصد وبأن سلوك المراجع هو أمر أساسي لتعزيز ثقة الجمهور في المراجعة وقيمتها، إضافة إلى ذلك فإن الاختلافات في نوعية وجودة المراجعة موجودة ويمكن الاستدلال عليها من خلال إجراء مقارنات بين مجموعات مختلفة من المراجعين مع مراعاة حجم مكاتب المراجعة المتفاوتة بين الصغيرة والمتوسطة والكبيرة وذلك من أجل التجانس والتوازن في اختيار المجموعات المقارنة. وعرّف (Knechel ,2009)[١٢٩] مفهوم جودة المراجعة من حيث أنه مفهوم معقّد ولا يمكن تحديده أو قياسه أو ملاحظته بشكل واضح ومستمر ولكن مفهوم الجودة يرتبط بعملية المراجعة بشكل رئيسي فكلّما تم ضبط وتحسين عملية المراجعة أدى ذلك إلى الزيادة الطردية

128 Watkins, A. L., Hillison,W. and Morecroft, S.E. 2004. Audit Quality: A synthesis of theory and empirical evidence. Journal of Accounting Literature, 23, 1 – 37.
129 Knechel, W. R, 2009, Audit Lessons from the Economic Crisis: Rethinking Audit Quality ,Inaugural Lecture, Maastricht University, PP. 1-16.

في جودة المراجعة ونتائج العملية بما يضمن الاستمرارية والنفعية العالية مع مراعاة الظروف التنافسية داخل المهنة والحوافز المقدّمة للمراجع.

تعتمد جودة المراجعة على قدرة المراجع على إجراء فحص واسع وشامل للحسابات والقوائم والكشف عن أي خطأ أو شذوذ أو تحريف ومن ثم تقديم رأي موضوعي مستقل بشأنها الأمر الذي يزيد من القيمة الإعلامية للحسابات والقوائم المعروضة. كما أن معايير المراجعة الدولية توفر دعماً هاماً لجودة المراجعة. وعلى وجه الخصوص فإن معايير المراجعة الدولية ISAS الصادرة عن IAASB تصف أهداف المراجعة وتحدد الحد الأدنى من المتطلبات والإجراءات التي يتبعها مراجع الحسابات خلال سير العملية، ومع ذلك فإن هذه المعايير أما من أجل توفير إطار جامع للأحكام الصادرة في المراجعة أو الحاجة إلى حكم بالنسبة لهم ليتم تطبيقه بشكل مناسب. وبناءً عليه فإن جودة المراجعة تعتمد على الالتزام والانضباط القائم على خبرة الأشخاص المختصين ومثابرتهم ونزاهتهم وموضوعيتهم وتشكيكهم بالمعطيات بغية تمكينهم من إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها الوقائع والظروف القائمة.

بالإضافة إلى طبيعة عناصر ومكونات البيانات المالية الأساسية، هناك عدد من العوامل كما حددها الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة FFAQ (Framework for Audit Quality) المقدم من قبل لجنة معايير المراجعة الدولية IAASB والتي تجعل تقييم جودة المراجعة تحدياً كبيراً بما في ذلك:

- إن وجود الأخطاء المادية أو عدم وجودها في البيانات المالية المراجعة لا يوفر سوى نظرة جزئية عن جودة مراجعة الحسابات والتي لا تقتصر فقط على عدم وجود أخطاء مادية في البيانات المراجعة حيث أن وجود أية معلومة جوهرية خاطئة في تلك البيانات والتي تم الكشف عنها من قبل قد لا يكون مؤشراً على فشل المراجعة، كما أن عدم وجود معلومات جوهرية خاطئة لا يمكن في حد ذاته أن يكون المقياس الوحيد لجودة مراجعة الحسابات إذ إن هناك أخطاء جوهرية قد تكون غير قابلة للكشف، وحتى في هذه الحالة عند وجود أخطاء جوهرية لم يتم اكتشافها في البيانات المالية فهذا لا يعني أن جودة المراجعة رديئة حيث أن العملية مصممة للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق، ومن هنا يمكن النظر إلى المفاهيم "أدلة مراجعة كافية " و " تأكيد معقول" بأنها مفاهيم لايمكن تعريفها بدقة بل تحتاج إلى النظر فيها في سياق المعايير والممارسات المعمول بها .

- إن انحراف عملية المراجعة وما يتم اعتباره أدلة مراجعة كافية وملائمة لدعم رأي المراجعة إلى حد كبير هي أدلة حكمية قائمة على الحكم الشخصي.
- إن وجهات النظر في جودة المراجعة تختلف وتتفاوت من مراجع لآخر كما أنها تختلف بين أصحاب المصلحة، أي أن مفهوم جودة المراجعة نسبي بحسب الشخص المتلقي.
- إن الشفافية المتبعة في المراجعة أيضاً محدودة ومتفاوتة وكذلك نتائج عملية المراجعة.
- ليس ثمة هناك كيانان متطابقان تماماً، ولذلك فإن أعمال المراجعة والأحكام المبنية عليها سوف تختلف بالضرورة من مراجع إلى آخر مما يعكس طبيعة وتعقيد الحكم على جودة المراجعة من منظور ثابت قابل للقياس، وكذلك الأمر عندما يتم تقييم المخاطر للعملية بواسطة عدة مراجعين فالنتائج حكماً سوف تكون متفاوتة تبعاً لرؤية كل منهم وحكمه.
- يتم النظر إلى جودة المراجعة من منظور الأتعاب التي يمكن أن يحصل عليها المكتب المكلف بالعملية و هنا أيضا يتفاوت الحكم على الجودة بحسب حجم المكتب والسياسات المتبعة، إذ إن مكاتب المراجعة على سبيل المثال الـ BIG 4 لا تضحي بسمعتها المستقبلية في سبيل الحصول على أتعاب أعلا، بينما المكاتب الصغيرة قد تلجأ إلى خفض كلفة المراجعة بخفض الإجراءات المتبعة للحصول على أتعاب عالية وتقديم تقارير نظيفة قد تخفي تحريفات جوهرية لم يتم الكشف عنها.
- مراجعو الحسابات هم المسؤولون عن جودة المراجعة عندما يقومون بعمليات مراجعة فردية، وينبغي أن تهدف إلى ضمان توخّي معايير الجودة للحصول على بيانات مالية يمكن الاعتماد عليها بالاستناد إلى أدلة مراجعة " كافية" و " ملائمة" وذلك ضمن المحددات التالية:
    - ❖ هل تم عرض القيم المناسبة و اتباع الأخلاق والمواقف الملائمة.
    - ❖ هل كان المراجع على دراية وخبرة بما فيه الكفاية، وهل خصص الوقت الكافي لتنفيذ أعمال المراجعة.
    - ❖ هل تم تطبيق إجراءات صارمة على مراقبة جودة المراجعة.
    - ❖ هل تم تقديم التقارير في الوقت المناسب.

وفي دراسة أجراها(Krishnan and Shayor, 2000)[130] وجدا أن مكاتب مراجعة الحسابات الكبيرة هي أكثر تأهيلاً من تلك الصغيرة العاملة في المضمار نفسه، أي أن هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة وبين نوعية المراجعة المقدّمة. بالإضافة إلى ذلك فإن مكاتب المراجعة الكبرى تتلقى حوافز أكبر لتقديم خدمات مراجعة عالية الجودة وذلك بسبب الخبرة والحرفية في أداء العمل التي تتمتع بها المكاتب الكبيرة دون الصغيرة (Dunn et al, 2000). ويعتقد (Reisch, 2000)[131] أن هناك علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي وبين جودة المراجعة المقدمة، إذ أن المراجعين الخبراء في المجال الصناعي لديهم قدرة أكبر على النظر والاكتشاف للمشاكل التي تعاني منها صناعة معينة بسبب المواقف الكثيرة التي يمرون بها والخبرة التي يكتسبونها وهذا هو سبب الجودة العالية للمراجعة لديهم، بالإضافة إلى رسوم الاستشارات التي أثرت سلباً على استقلالية المراجع وبالتالي على جودة عمليات المراجعة التي يجريها. أجرى (Francis 2,004)[132] دراسة بعنوان "ماذا نعرف عن جودة المراجعة" وجد من خلالها أن جودة مراجعة الحسابات تتأثر بعدة عوامل منها حجم مكتب المراجعة وخصائصه وحجم منشأة العميل وخصائص الصناعة في المنشأة محل المراجعة إضافة إلى الفروق والاختلافات الدولية في النظم القانونية الناظمة لعمليات المراجعة. وخلص(Geiger and Rama, 2006)[133] في دراسة أجرياها عن حجم مكاتب المراجعة إلى أن الشركات الـ BIG 4 في المراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بغيرها من شركات المراجعة. ويعرض(Chen et al, 2007)[134] فكرة في بحثه الذي أجراه مفادها أن تلك الشركات التي يكون أفراد العائلة الواحدة مساهمين فيها تتلقى تقارير مراجعة أقل جودة من الشركات الأخرى التي لا تخضع لرقابة العائلة. وتؤثر القدرة التنافسية في سوق المراجعة بحسب (Kallapur et al, 2008)[135] تأثيراً عكسياً في جودة المراجعة، كما أشاروا إلى أن

---

[130] Krishnan, J. and Schauer, p. c., 2000,Differences in Quality among Audit Firms ,Journal of Accountancy,p.85.

[131] Reisch, J. T, Ideas for Futur Research on Audit Quality, 2000,Auditing Section American accounting Association, vol. 24,No.1.

[132] Francis,J. R, 2004,What do We know about audit quality?,British Accounting Review, vol.36,No.4 ,PP. 345-350 .

[133] Geiger, M. A.and Rama,D.V ., 2006,Audit Firm Size and Going –Concern Reporting Accuracy, Accounting Horizons, Vol. 20,No .1 , PP.1-4.

[134] Chen, C. I. and Yen ,G . and Fu, C.J. and Chang,F.H., 2007,Family Conttrol ,Auditor independence, and Audit Quality: Empirical Evidence from The Tse-listed Firms, Corporate Ownership and Control,vol .4,PP .96-100

[135] Kallapur,S .and Sankaragurus wamy ,S . and Zang , Y., 2008, Audit Market Competition and Audit Quality ,PP. 1-4.

قياس جودة المراجعة ليس أمراً سهلاً أو بسيطاً كما أن النتائج لايمكن ملاحظتها بسهولة ويمكن قياس جودة المراجعة على شكل مؤشرات وعناصر والاستدلال عليها بقرائن معينة مثل حجم المنشأة والرسوم التي يتم تقاضيها لقاء العملية والمتطلبات القانونية الناظمة والدخل السنوي الاجمالي وغيرها الكثير من العوامل. أما (Hamilton, 2005)[١٣٦] فقد أجرى دراسة مفادها أن انخفاض معدّل دوران مراجع الحسابات وبقائه لفترة طويلة كعميل مراجعة لذات المنشأة يلعب تأثيراً مباشراً في انخفاض جودة المراجعة ولذلك فإن تناوب شركات المراجعة بحسب البحث يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة سواءً كان هذا التناوب إلزامياً بموجب القوانين أو طوعياً حيث يقوم أصحاب الشركات بالتبديل الاختياري للمراجعين (Lu, 2005)[١٣٧].

٣-٢-٢: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

لابد من المحافظة على جودة التقارير المالية وتحسينها وذلك بالارتقاء بجودة المراجعة التي تعكس سلامة التقارير المالية وذلك من أجل ضمان مصداقية المعلومات الواردة في هذه التقارير ومن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، (الثقافة المالية لأعضاء فريق المراجعة، تواتر اجتماعات لجان المراجعة، عضوية مجلس إدارة متعددة لأعضاء لجنة المراجعة، استقلال أعضاء لجنة مراجعة الحسابات، خبرة المراجعين الخارجيين والتفاعل بين استقلال لجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين).

❖ الثقافة المالية لأعضاء فريق المراجعة:

أن تكون لجنة مراجعة الحسابات بكل أعضائها تتمتع بدرجة عالية من الثقافة والخبرة في المجال المالي هو أمر ضروري بل وحاسم أيضاً لكي تتمكن من الإشراف وفرض الرقابة المالية على عملية إعداد التقارير المالية، ويتطلب الأمر من أعضاء لجنة المراجعة أيضاً أن يكونوا على درجة عالية من المعرفة المحاسبية من أجل الحصول على فهم عميق لبنود التقارير المالية وتحسين الامتثال للمتطلبات التنظيمية، وتظهر الحاجة إلى هذه الثقافة المالية والمحاسبية الواسعة عند التعامل مع شركات كبيرة على شكل تكتلات ووجود هياكل معقدة لها الأمر الذي يتطلب مقداراً عالياً من الفهم والوعي للوقاية من عمليات

---

136 Hamilton, J; Ruddock,C ; Stockes,D. and Taylor, S. 2005, Audit partner rotation, Earnings Quality and Earnings Conservation. Working paper.https:// http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=740846

137 Lu, T; 2005, Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence And Audit Quality?, Jornal Of Accounting Research, Vol.44(3), Pp.561-583.

التلاعب المالي والغش(Song and Windram, 2000)[١٣٨]. وهذا الأمر تمت الإشارة إليه عندما صدر قانون ساربينز Sarbanes-Oxley Act, 2002 الذي يتطلب من كل منشأة عامة مدرجة الكشف فيما إذا كان لديها خبير مالي ضمن لجنة المراجعة الخاصة بها أم لا.

- ❖ تعدد اجتماعات لجنة مراجعة الحسابات:

تعتمد فعالية لجنة المراجعة على قدرة اللجنة ممثلة بأعضائها على حل القضايا والمشكلات التي تواجهها المنشأة وتحسين وتفعيل وظيفة المتابعة والرصد على أنشطة المنشأة، وإن تواتر وتعدد اجتماعات لجنة المراجعة يزيد الفرص أمامها لمناقشة القضايا الراهنة التي تمر بها المنشأة وتداول الاقتراحات بشأنها حيث أن مستوى نشاط لجنة المراجعة يعكس الحكم الرشيد ويعزز ممارسة وظيفة الرقابة وبالتالي جودة المراجعة العالية، ولوحظ أن لجنة المراجعة التي تعقد جلسات أقل غالباً ما تكون أقل فاعلية كمراقب جيد (Abbott, et al, 2000)[١٣٩].

- ❖ عضوية مجلس إدارة متعددة لأعضاء لجنة المراجعة:

يشير ذلك إلى عدد المناصب الإدارية التي يتدرّج فيها أعضاء لجنة المراجعة، إلا أن أصحاب هذا الرأي يناقشون أن تعدد المناصب التي يحتلها أعضاء لجنة المراجعة سيؤدي إلى محدودية في الوقت بما يضعف التزام أعضاء لجنة المراجعة بأداء تعهداتهم بفعالية عالية غير أن الخبرات العالية التي يكتسبها أعضاء لجنة المراجعة من خلال تدرجهم في المناصب الإدارية تكون عالية وتؤهلهم إلى إدراك طبيعة العملية التي يجرونها بما في ذلك تفعيل آلية الرصد والرقابة (Ruzaidah and Takiah , 2004)[١٤٠].

- ❖ استقلال لجنة المراجعة:

ويعد ذلك عاملاً بالغ الأهمية لضمان جودة مخرجات عملية المراجعة، وبالتالي ضمان مسؤولية الإدارة أمام المساهمين، وينص قانون حوكمة الشركات أنه يجب أن يتمتع غالبية

---

[138] Song, J and Windram, B, (2000). The Effectiveness of Audit Committee: Experience from UK, Working Paper. 12th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues. Beijing. China. 21-24, October.

[139] Abbott, L. J., Park, Y. and Parker, S. (2000). The effects of Audit Committee Activities and Independence on Corporate Fraud, Managerial Finance, 26(11), 55-67.

[140] Ruzaidah, R. and Takiah, M.I. (2004). the Effectiveness of Audit Committee in Monitoring the Quality of Corporate Reporting, A chapter in Corporate Governance: An International Perspective. MICG Publication: 154-175.

أعضاء لجنة المراجعة بالاستقلال، إضافة إلى استقلال رئيس لجنة المراجعة وعدم تولّيه لأي منصب تنفيذي في المنشأة التي يراجع حساباتها، لأنّه يعزز فعالية مهام المتابعة والرصد، كما أنه بمثابة وكيل لتعزيز استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين(Blue Committee 1999)[١٤١].

❖ التفاعل بين استقلال لجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين:

يناقش (Goodwin and Seow, 2000)[١٤٢] بأن التفاعل الحاصل بين لجنة مراجعة الحسابات التي تتمتع بالاستقلالية وبين المراجع الخارجي من شأنه التأثير بشكل فاعل في جودة الرقابة الداخلية داخل المنشأة الأمر الذي يفضي إلى زيادة جودة المراجعة وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية، كما أن لجنة المراجعة تتولى تعيين وإقالة المراجعين الخارجيين. وتشير مدونة حوكمة الشركات ٢٠٠١ إلى أنه من مسؤولية لجنة المراجعة مناقشة طبيعة ونطاق عملية المراجعة مع المراجعين الخارجيين قبل بدء العملية ومن ثم استعراض النتائج في وقت لاحق، مما يسهم في زيادة جودة عمليات المراجعة وبالتالي نوعية عالية للتقارير التي يتم انتاجها.

❖ حيازة منشأة المراجعة:

تؤخذ حيازة منشأة المراجعة بعين الاعتبار بغية إعداد تقارير مالية فعالة و بجودة كبيرة، لأنها تؤثر بشكل مباشر، فكثير من الباحثين يرجّحون القول بأن طول فترة الحيازة يؤدي إلى نشوء علاقات شخصية بين المراجع وعميله وبالتالي يتخلّى المراجع عن استقلاله وحياده لصالح منشأة العميل وتقديم تقارير نظيفة، وتعرّف حيازة منشأة المراجعة كما عرّفها Anderson, 1991 بأنها المدة أو الفترة التي ترتبط بها منشأة المراجعة بمنشأة العميل وتتولى مهام مراجعة البيانات المالية وإصدار تقارير المراجعة المتعلقة بها وتتفاوت هذه الفترة من عميل إلى أخر، و تكون فترة الحيازة قصيرة إذا استمرت لمدة سنتين أو ثلاث سنوات وتمتد هذه الحيازة لفترات طويلة تصل لتسع سنوات أو أكثر.

---

141 Blue Ribbon Committee (1999). Report and Recommendation of the Blue Ribbon Committee on Improving Effectiveness of Corporate Audit Committees. New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.

142 Goodwin, J, and Seow, J. L. (2000). The influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore, Journal of Accounting and Finance, 42(3),195-224

ووفق دراسة حديثة أجراها (Moeinaddin et al; 2013)[143] قام الباحثون بتحديد وترتيب العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات بطريقة أكثر منهجية حيث صنّفوا هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات تتضمن هذه المجموعات العوامل المتعلقة بهيكلية المنشأة وكيانها، والعوامل المتعلقة بمراجعة الحسابات والإجراءات المتبعة، وأخيراً العوامل الخارجية المؤثرة في سير العملية.

١- العوامل الهيكلية الداخلية للمنشأة:

١. حجم المنشأة.
٢. هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة.
٣. وجود المراجعين الداخليين.
٤. نوع العمليات التي يتم إجراؤها.
٥. النظم المحاسبية المتبعة في المنشأة.

٢- العوامل المتعلقة بمراجعة الحسابات والإجراءات المتبعة:

١. الإلمام الكامل بمعايير المراجعة.
٢. العلاقة السائدة بين أعضاء المراجعة في فريق المراجعة.
٣. العلامة التجارية وسمعة منشأة مراجعة الحسابات.
٤. تقييم أداء الموظفين.
٥. مدى الالتزام بقانون السلوك المهني.
٦. معدّل الدوران الالزامي لمراجعي الحسابات.
٧. خبرة منشأة المراجعة في الشركات الصناعية.
٨. حجم منشأة المراجعة.
٩. الرسوم والأتعاب التي تتقاضاها منشأة المراجعة.

٣- العوامل الخارجية المؤثرة:

١. البيئة السياسية والقانونية.

---

[143] Moeinaddin ,M .and Keshavarzian ,S ; 2013, Identifying and Ranking the Factors Impacting Audit Quality from the Perspective of Audit Firms Using FANP and FTOPSIS , interdisciplinary journal of contemporary research in business, april,vol 4 ,no 12.

٢. التطورات التكنولوجية.

٣. البيئة التنافسية السائدة.

٤. الأوضاع الاقتصادية العامة.

٥. التعامل مع الطرق المحاسبية المتبعة والبرمجيات.

٣-٢-٣: أثر جودة المراجعة في جودة التقارير المالية.

تلعب التقارير المالية دوراً حاسماً في الحفاظ على التوازن بين الإدارة والملكية الخاصة في المنشأة، بل وتشكل عملية أساسية في استمرارية الوظائف الأخرى للمستثمرين الذين يتلقون التقارير المالية كمهتمين خارجيين يحتاجون التقارير المالية لتسهيل الأعمال التجارية والاقتصادية (Coate, Florence and Kral, 2002)[١٤٤] . إن جودة المراجعة هي عبارة عن تقييم السوق واحتمال اكتشاف المراجع لأخطاء وممارسات خاطئة وتضمين ذلك في تقريره النهائي، مما يؤكد أن الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات واستقلاله وعدم ارتكابه لممارسات غير منتظمة خارجة عن نطاق مهمته، كل ذلك ضروري لفهم آثار المراجعة وإجراءاتها على جودة التقارير المالية (Knechel, 2000)[١٤٥] .

وفي هذا السياق تظهر مراجعة الحسابات لتلعب دوراً حاسماً في بناء الثقة المنهجية في نزاهة التقارير المالية من خلال المصداقية التي تضفيها مراجعة الحسابات على هذه التقارير من خلال التحقق المستمر وبالتالي تخفيض المخاطر على المستثمر عبر تخفيض مخاطر التقارير المالية (Fairchild, 2007). وبالتالي فإن جودة المراجعة هي العنصر الأساسي والركيزة الرئيسية في تعزيز جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة الأطراف كافة بهذه التقارير المالية التي تمت مراجعتها. هذا وتعتمد أهمية المراجعة على جودة عمليات المراجعة(Moizer,1997)، لكن تقييم وقياس مؤشرات جودة خدمات المراجعة لا يخلو من التحديات لأن هذه المؤشرات غير قابلة للرصد والقياس (Barton ,2005)[١٤٦].ويناقش(Francis,

[144] Coate, C. J, R. Florence, and K.L. Kral (2002): "Financial Statement Audits, a Game of Chicken?" Journal of Business Ethics 41, 1 – 11.

[145] Knechel, R. W. 2000. Behavioral research in auditing and its impact on audit education, Issues in Accounting Education, 15(4), pp. 695-712.

[146] Barton, J. (2005): Who Cares about Auditor Reputation? Contemporary Accounting Research 22 (3): 549–586.

2004)[147] أنـه مـن الصـعب بمكـان القيـاس الكمـي لجـودة المراجعـة. وتضـيف الدراسـة التـي أجراها (Hay and Knechel ,2010)[148] بأن مراجع الحسابات يضفي مصداقية على التقـارير الماليـة للشركات مـن خـلال إبداء الـرأي حـول التمثيـل الحقيقـي والعـادل لهـذه التقـارير وهذه المصداقية يتم تحديد قيمتها كما يراها المستخدمون الحقيقيون للتقارير المالية.ويناقش (Houghton and Jubb ,2005) بأن خدمة مراجعة الحسابات تكتسب أهميتها من خلال الثقـة التـي يوليهـا العمـلاء لتقـارير المراجـع ومـن خـلال قـدرتها علـى عكـس الواقـع. وفـي نفـس السياق والموضوع يناقش الباحثون (Hardies, Breesh and Branson 2009)[149]بأن جودة المراجعة ليست مجرد وظيفة خطية ناجمة عن كفاءة المراجع واستقلاله فقط بل هـي أيضاً نظرة وتصور السوق وجمهور المستفيدين للقيمة التـي يجسدها تقرير المراجعة بالنسبة إلـيهم، ويتضـح مـن هـذا المنظـور إلـى أن جـودة المراجعـة هـي مـدى مصـداقية رأي مراجـع الحسابات التي تشكل مقياساً لدرجة الثقة التي يوليها مستخدموا التقارير المالية إلى المعلومات التي يزودهم بها مراجعوا الحسابات.

[147] Francis, J. R. (2004) What Do We Know About Audit Quality? British Accounting Review, 36(4), pp. 345–368.
[148] Hay W. and R. W.Knechel (2010): Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education, Issues in Accounting Education, 15(4), pp. 695–712.
[149] Hardies, K., Breesch, D. and Branson, J. (2009) Male and Female Auditors: Who in this Land is the Fairest of All? Accountancy & Bedrijfskunde, 29(7), pp. 22–30.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية و اختبار الفروض

مقدمة

المبحث الأول: طريقة جمع البيانات

المبحث الثاني: اختبارات الصدق والثبات

١- اختبار ثبات المقياس

٢- اختبار صدق المقياس

المبحث الثالث: التحليل الوصفي

١-وصف العينة

٢-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات البحث

المبحث الرابع: اختبار الفروض

١-اختبار الفرضيات

٢-تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

٣- النتائج و التوصيات

مقدمة:

يبين هذا الفصل عملية قياس أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في مصداقية التقارير المالية وملاءمتها بناء على دراسة ميدانية قام بها الباحث في الجهاز المركزي للرقابة المالية (باعتباره من أهم الأطراف المستفيدة من التقارير المالية المقدمة من قبل المنشآت)، عن طريق توزيع استبيانات على مراجعي الحسابات والمحاسبين الممارسين للمهنة في الجهاز المركزي، تتناول جميع متغيرات البحث المستقلة (ممارسات المراجعة غير المنتظمة)، والمتغيرات الوسيطة(العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة)، والمتغير التابع (جودة التقارير المالية المعبر عنه بالملاءمة والمصداقية).

وقد استخدم الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS) لدراسة متغيرات البحث والتحليلات التي استخدمها هي:

- التحليل الوصفي.
- ألفا كرونباخ لاختبار ثبات المقياس.
- تحليل الارتباط لاختبار ثبات المقياس.
- التحليل العاملي الاستكشافي لاختبار صدق المقياس.
- تحليل الانحدار البسيط والمتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

إلى أن توصل الباحث لوضع نتائج مبنية على التحليل الإحصائي ووضع توصيات البحث بناءً على نتائج التحليل.

المبحث الأول: طريقة جمع البيانات:

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة بمراجعي الحسابات و المحاسبين الممارسين العاملين في الدوائر المالية في سورية باعتبارهم أبرز المستفيدين من التقارير المالية النهائية، أما عينة الدراسة فقد اقتصرت على مراجعي الحسابات و المحاسبين الممارسين (مفتشي الحسابات) العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في دمشق وذلك بسبب الأوضاع الراهنة التي تحول دون توسيع عينة البحث.

حيث قام الباحث بتوزيع ١٢٥ استبيان على عينة الدراسة وتم استرداد ١١٤ استبيان وكانت جميع الاستبيانات المستردة صالحة للتحليل، وبالتالي يكون إجمالي نسبة الاسترداد ١٢٥/١١٤ =٩١,٢% وهي نسبة جيدة .

الاستبيان الموزع كان مقسماً للأقسام الرئيسية التالية:

القسم الأول: أسئلة تتعلق بالمعلومات الشخصية:

وهو الذي يختص بالتعرف على بعض المعلومات الشخصية والديموغرافية للمجيبين عن الاستبيان وقد تضمن هذا القسم ٥ أسئلة رئيسية تمحورت حول: الجنس ،العمر، المستوى العلمي، مدة العمل، طبيعة العمل.

القسم الثاني: أسئلة تتعلق بالمتغير المستقل " ممارسات المراجعة غير المنتظمة " ، والمتغيرات الوسيطة"، وأيضا أسئلة تتعلق بالمتغير التابع " جودة التقارير المالية "

وقد جُزئ هذا القسم إلى الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويتضمن ٥ عبارات "متغيرات فرعية" تبين المتغير المستقل حيث تمت صياغة مجموعة من الأسئلة لكل عبارة تعبر عنها بشكل مباشر.

الجزء الثاني: ويتضمن ٧ عبارات تبين المتغيرات الوسيطة المتعلقة بالمتغير المستقل حيث تمت صياغة مجموعة من الأسئلة لكل عبارة تعبر عنها بشكل مباشر.

الجزء الثالث: ويتضمن ٢ عبارة تبين المتغير التابع " جودة التقارير المالية " المعبَّر عنها بالمصداقية والملاءمة حيث تمت صياغة مجموعة من الأسئلة لكل عبارة تعبر عنها بشكل مباشر.

أ. **قام الباحث بتصميم الاستبيان على أساس مقياس ليكرت الخماسي (Malhotra,2004,285) فيما يتعلق بعبارات ومتغيرات الدراسة والذي يأخذ الشكل التالي:**

جدول (٤-١) مقياس ليكرت الخماسي

العبارة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الترتيب	٥	٤	٣	٢	١
المتوسط المرجح المقابل	٥ – ٤,٢	٤,١٩ – ٣,٤	٣,٣٩ – ٢,٦	٢,٥٩ – ١,٨	١,٧٩ – ١

الجدول من إعداد الباحث

والجدول التالي يحتوي على العبارات التي استخدمت لقياس متغيرات البحث:

الجدول (٤-٢) العبارات التي تقيس متغيرات الدراسة

المتغير	اسم الباحث
(المتغير المستقل) ممارسات المراجعة غير المنتظمة	(Paino, H., T Azlan and S. Iskandar. 2011) (Otley, D.T. – Pierce, B.J. (1996)
١ - **خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.**	
أ- تعتبر بعض الاختبارات التي يتم إجراؤها متعبة وشاقة.	
ب- هناك العديد من الاختبارات والعمليات الطويلة.	
ج- لا تعتبر القواعد الناظمة لتطبيق اختبارات المرجعة هي قواعد صارمة.	
د- بعض اختبارات المراجعة التي يتم إجراؤها بسيطة ولا داعي لها أصلاً	
٢ - **خفض حجم العينة:**	
أ- هناك تفاوت في وقت الانتهاء من فحص العينات بين بعض الزملاء.	
ب- إن إجراءات المراجعة المطبقة على العينات الكبيرة ذات كلفة عالية.	
ج- إن العينات الخاضعة للمراجعة متشابهة من حيث الخصائص	
د- يشتكي بعض المراجعين من كبر حجم العينات	
هـ- أحياناً لا أتمكن من اختبار كامل بنود العينة	
و- إن كبر حجم العينات يشعر المراجعين بالإرهاق.	
٣- استخدام أساليب عينات شخصية.	
أ- يوجد بعض التهاون في الالتزام بخطة المراجعة الموضوعة من قبل فريق المراجعة	
ب- بعض المراجعين في مكاتب المراجعة ليس لديهم الخبرة المهنية التامة والانضباط الكامل	
ج- بعض النتائج في اختبار العينات تقوم على خبرة المراجع واستنتاجاته	
د- بعض العينات يتم اختيارها بناء على رأي المراجعين	

هـ- الأساليب المستخدمة لاختيار العينات هي أساليب معقدة	
و- تشرف الإدارة دائماً على نتائج عمل المراجعين	
٤- قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه	
أ- إن أي دليل في العملية يعتبر دليلاً هاما يتم الأخذ به	
ب- بعض الأدلة لا تعتبر مفيدة للمراجع من أجل إبداء رأيه	
ج- في بعض العمليات قد لا أجد دليلاً واضحاً وكافياً لإبداء رأي	
د- أحياناً يتم إهمال بعض الأدلة لعدم التأكد والتثبت منها	
هـ- يتم رفض بعض الأدلة لعدم اكتمال القرائن	
و- لا أستفسر دوماً فيما إذا كان الدليل الذي حصلت عليه صحيحاً ومثبتاً قبل اعتماده	
٥- إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها	
أ- أحياناً وخلال سير العملية يتم استشراف النتيجة النهائية فيتم إيقاف العملية	
ب- إذا تم طلب إيقاف العملية فإن المرتجع يوقفها حتى إن لم تكن منتهية بعد	
ج- لا توجد هناك اجراءات تتعلق بتتبع عمل المراجع	
د- المراجع غير مسؤول من قبل الإدارة حول إجراءات المراجعة	
هـ- عند انهاء المراجعة قبل موعدها لا يتم إبلاغ العميل بذلك	
المتغيرات الوسيطة العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة	
١- ضغوط موازنة الوقت.	(Larker, D.F. and Richardson, S.A. (2004) (Ettredge, M., et al. 2003) (Pierce, B. and Sweeney, B. (2004)
أ- يقوم مراجع الحسابات باختصار بعض المراحل الأساسية في عملية المراجعة	
ب- يضغط مراجع الحسابات أحيانا العينات التي يفحصها أثناء قيامه بعملية	

المراجعة

ج- يقبل مراجع الحسابات بالأدلة الضعيفة في حال عدم توفر أدلة كافية لإبداء الرأي

د- يبتعد مراجع الحسابات عن أداء العمليات المعقدة والطويلة قدر المستطاع

هـ- لا يراعي مراجع الحسابات أحيانا بعض معايير المراجعة الناظمة للعمل

٢- أتعاب المراجعة

أ- هناك تفاوت في أتعاب المراجعة بين بعض المكاتب المتشابهة

ب- الأتعاب التي يتقاضاها بعض مراجعي الحسابات لا تحقق طموحاتهم

ج- الأتعاب التي يتقاضاها بعض المراجعين لا تقدر جهدهم المبذول

د- يفضل مراجع الحسابات التعاقد مع العملاء الذين يقدرون جهده ويرضونه

و- يحاول بعض المراجعين وضع تقرير مرضي لجميع الأطراف

ز- يقوم المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة لتعظيم أتعابه

٣- حجم مكتب المراجعة

أ- مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر التزاماً بالمعايير والضوابط المهنية من الصغيرة والمتوسطة

ب- إن مكتب المراجعة الكبير يراعي الحصول على أتعاب عالية و تقديم مراجعة بجودة عالية

ج- إن المكاتب المتوسطة والصغيرة تولي اهتماماً أكبر لقضية الأتعاب

د- إن مراجعي المكاتب الكبيرة أكثر خبرة في الممارسة من نظرائهم في المتوسطة والصغيرة

هـ- إن مراجعي المكاتب المتوسطة والصغيرة أقل تشدداً تجاه المعايير المتبعة

٤- تعقيد مهمة المراجعة:

أ- يبتعد المراجع عن العمليات الطويلة

ب- يتخذ المراجع أحياناً تدابير وممارسات مختصرة

ج- يقبل المراجع أحيانا بالأدلة منخفضة الأهمية

د- لايجد مراجع الحسابات أحياناً محفزاً لزيادة جهده في العملية

هـ- يشعر المراجع أحيانا بالملل والضجر من سير العملية

و- يزيد المراجع من استخدام تقديره الشخصي للحكم في بعض العمليات

٥- ظروف المنافسة السائدة:

أ- تسعى مكاتب المراجعة إلى جذب العملاء المختلفين

ب- هناك زيادة كبيرة في أعداد مكاتب المراجعة في بيئة العمل الحديثة

ج- تتعاقد معظم مكاتب المراجعة مع أكثر من عميل في نفس الوقت

د- تفرض الظروف الجديدة على مكاتب المراجعة السرعة في إنجاز العمل الموكل لها

٦- استقلال مراجع الحسابات

أ- بعض المراجعين لا يلتزمون بالضوابط المهنية أثناء سير العمل

ب- يرضخ بعض مراجعي الحسابات لرغبات الأطراف الأخرى و إملاءاتهم

ت- لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية

ث- لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات المالية بصدقية تامة

ج- لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بأمانة و عدالة عالية وعدم الإخفاء

ح- توجد هناك مصالح مشتركة بين بعض المراجعين و الشركة التي يدققونها

٧- تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية)

أ- يسعى مراجع الحسابات إلى زيادة أتعابه التي يتقاضاها من منشأة العميل

ب- يطلب أغلب العملاء من مراجع الحسابات تزويدهم ببعض الخبرات إضافة إلى عملية المراجعة	
ت- يخصص مراجع الحسابات بعضاً من وقته للقيام ببعض الأنشطة التي يطلبها منه العميل	
ث- يقوم مراجع الحسابات بتقديم الاستشارات العامة لمنشأة العميل	
ج- يزود مراجع الحسابات منشأة العميل برأيه في بعض العقبات التي تواجهها ويطلع بها مراجع الحسابات	
ح- يكلف مكتب المراجعة مراجعي الحسابات العاملين لديه بالقيام بأعمال إضافية قد يطلبها العميل	
المتغير التابع جودة التقارير المالية	
١- **الملاءمة:**	(Krishnan, J. and Schauer, p. c., 2000) (Maines, L. & Wahlen, J. (2006) Cole, V., Branson, J. & Breesch, D. (2007)
أ - بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية قاصرة عن عرض الفرص التجارية والمخاطر المرافقة	
ب- بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالطبيعة الاستشرافية التنبؤية للمستقبل	
جـ- بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالافصاح الكامل	
د- بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالعدالة	
٢- **المصداقية:**	
أ - بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالصدقية العالية والحياد	
ب- بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالشمولية	
جـ بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالكفاءة العالية	
د. بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالفاعلية	
هـ- بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تلبي حاجات المستخدمين	

و– بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالشفافية ولا تمثل الواقع	

ب.قام الباحث بعرض أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم لإجابات العينة على أسئلة الاستبيان الذي تم توزيعه.

حيث قام الباحث بإجراء عدد من الاختبارات الإحصائية على بيانات البحث بغية تحليل إجابات مفردات العينة ووصفها وتفسيرها واختبار فرضياتها وهي كالآتي:

١. **اختبار صدق أداة البحث** : استخدم الباحث هذا الاختبار بغية إيجاد معامل الارتباط بين كل من المتغيرات والدرجة الكلية للمتغيرات، بالإضافة إلى إيجاد معامل الترابط بين فقرات كل متغير والدرجة الكلية له وذلك باستخدام معامل الارتباط بيرسون.

٢. **النسبة المئوية** : تم استخدام النسبة المئوية لمعرفة التوزيع النسبي لمفردات عينة البحث حسب الخصائص الديموغرافية لتوضيح خصائصها، بالإضافة إلى معرفة التوزيع النسبي لإجابات مفردات العينة حول الفقرات الواردة في استمارة الاستبيان لوصف متغيراتها.

٣. **الوسط الحسابي:** استخدم هذا المقياس لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة عن الفقرات الواردة باستمارة الاستبيان.

٤. **الانحراف المعياري:** تم استخدام هذا المقياس للتعرف على الانحرافات في اتجاهات أفراد العينة عن فقرات "أسئلة" استمارة الاستبيان.

٥. **الارتباط** : تم دراسة علاقة الارتباط بيرسون للتعرف على مدى وجود علاقة بين المتغيرات بالاضافة للتعرف على درجة الاتساق الداخلي للمتغيرات.

٦. **الانحدار:** تم دراسة علاقة الانحدار للتعرف على اثر كل من المتغير المستقل والوسيط على المتغير التابع

المبحث الثاني: اختبارات الصدق والثبات:

تمت دراسة ثبات وصدق اجابات العينة عن اسئلة الاستبيان كمايلي:

خضعت أداة القياس لاختبارات الصدق والثبات Reliability & Validity من خلال حساب معامل ألفا وذلك للتأكد من أن أداة القياس تقوم بقياس المتغيرات بدقة.

و لأغراض هذه الدراسة ولاختبار صدق وثبات أداة القياس تم الاعتماد على:

- مراجعة مجموعة من الدراسات السابقة والاستفادة من بعض أدوات القياس فيها والتي تم اختبار صدقها وثباتها لتصميم استبانة الدراسة.
- عرضت الاستبانة على ثلاثة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، وذلك للتأكد من مدى دقة العبارات الواردة فيها ومدى قدرتها على قياس متغيرات الدراسة.
- بناء على الاقتراحات التي تقدم بها المحكمون للاستبانة وآراء وملاحظات بعض المستقصين بعد إجراء الاختبارات، تم إجراء التعديل المناسب على بعض الأسئلة والعبارات التي تحمل مفاهيم مكررة أو غير واضحة.

١- اختبار ثبات المقياس:

الثبات مقياس للدرجة التي تكون فيها مجموعة من المؤشرات لتركيب كامن ثابتة داخلياً في مقاييسها، ويشير خطأ المقياس إلى أنّ الموثوقية العالية لا تضمن أن التركيب يمثل ما هو مفترض تقديمه. والموثوقية هي ضرورية لكن ليست شرط كافي للصلاحية.[١٥٠]

وللتحقق من ثبات المقياس، استخدم الباحث معامل الارتباط ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لكل متغير من متغيرا ت الدراسة بهدف اختبار ثباتها بالإضافة إلى حساب صدق المحك عبر حساب الجذر التربيعي لقيمة معامل ألفا كرونباخ، حيث أن قيمة ألفا كرونباخ تعتبر مقبولة في العلوم الاجتماعية في حال كانت أكبر أو تساوي (٦٠%)، حيث تتراوح قيمة معامل الثبات بين ٠ و ١ (Malhotra,2004,268) وكلما اقتربت من الواحد كلما دل ذلك على ثبات عالي للمقياس وكلما اقتربت من الصفر دل ذلك على عدم وجود ثبات، وقد قام الباحث بحساب قيم معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات المقاييس المستخدمة والنتائج موضحة في الجدول التالي:

[150] Hair. J.R., Joseph. F., and Black, William. C., Barry. J., and Anderson, Rolph. E., Multivariate Data Analysis, New Jersey, Pearson Prentice Hall, 7th edition, 2010.

جدول رقم (٤-٣) يوضح معامل الفا كرونباخ للعينة

صدق المحك الجذر التربيعي لكرونباخ	Cronbach's Alpha	N of Items	المتغير
0.96311993	0. 9276	114	خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.
0.992370898	0.9848	114	خفض حجم العينة:
0.832165849	0.6925	114	استخدام أساليب عينات شخصية.
0.872433379	0.76114	114	قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه
0.928601098	0.8623	114	إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها
0.895600357	0.8021	114	ضغوط موازنة الوقت.
0.8822698	0.7784	114	أتعاب المراجعة
0.954536537	0.91114	114	حجم مكتب المراجعة
0.841961994	0.7089	114	تعقيد مهمة المراجعة:
0.872467764	0.7612	114	ظروف المنافسة السائدة:
0.891235098	0.7943	114	استقلال مراجع الحسابات
0.835044909	0.6973	114	تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية)
0.885494212	0.7841	114	مصداقية التقارير المالية
0.856095789	0.7329	114	ملاءمة التقارير المالية

الجدول من إعداد الباحث

يتضح من الجداول السابقة أن جميع قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ كانت أكبر من (٦٠ %) وهذا يعني أن المقاييس المستخدمة تتمتع بالثبات أيضاً كما تتمتع بالصلاحية، وبالتالي نستطيع القول بموضوعية العبارات وقدرتها على التعبير عن المتغيرات التي تقيسها بوضوح وبالتالي فإنه سيتم التوصل إلى نفس النتائج إذا أعيد تطبيق الدراسة على العينة نفسها.

٢- اختبار صدق المقياس:

قام الباحث باجراء الاختبارات التالية للتأكد من أن النتائج التي سيتم التوصل إليها نفس النتائج إذا أعيد تطبيق الدراسة على العينة نفسها من العملاء ، وكذلك التأكد من أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه في الاستبيان والدراسة:

١) **الصدق الظاهري:** وهو ما يعرف بصدق المحكمين، وللتأكد من صدق أداة البحث قام الباحث بعرضها على الأستاذ المشرف، بالإضافة إلى عرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين من الأساتذة المتخصصين في قسم المحاسبة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد جامعة دمشق، كما تم عرضها على عدد من المحكمين في مجالات الإحصاء والبحث العلمي .

٢) **صدق الاتساق الداخلي:** وهو ما يعرف باختبار الصدق التكويني، وقد قام الباحث باسترداد (١١٤) استمارة من المستقصين، وذلك لاحتساب الاتساق الداخلي لمتغيرات البحث، وذلك بالنسبة لكل الفقرات التي تتكون منها متغيرات البحث، وكذلك إيجاد معامل الارتباط بين كل المتغيرات والدرجة الكلية لها، باستخدام معامل الارتباط "بيرسون" لكل متغير من المتغيرات.

وقد وجد أن مقدار الارتباط بين الأبعاد والدرجة الكلية للمقياس جاءت قيمه مقبولة بشكل جيد في صدقها الداخلي حيث بلغ مستوى الدلالة المحسوب لمعامل الارتباط لمعظم المتغيرات تساوي أو أقل من مستوى الدلالة المعنوية (٠،٠٥) الذي يفترض القبول عنده والجداول التالية توضح ذلك:

للتعرف على مدى توفر متغيرات الدراسة :

قام الباحث هنا بحساب الوسط الحسابي لكل متغير من متغيرات الاستبيان الأساسية لتبيان درجة توفر كل منها وفقاً لما يراه المستقصى منه ، كما قام بحساب الانحراف المعياري لكل متغير لتبيان مدى الإجماع على درجة توفر أو عدم توفر كل متغير، وقد كانت النتائج كما يلي:

الجدول (٤-٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل متغير من متغيرات الدراسة

المتغير	N	Mean	Std. Deviation
خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.	114	4.282	0.228
خفض حجم العينة:	114	4.158	0.207
استخدام أساليب عينات شخصية.	114	4.214	0.236
قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه	114	4.103	0.241
إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها	114	4.490	0.231
ضغوط موازنة الوقت.	114	4.256	0.175
أتعاب المراجعة	114	4.252	0.250
حجم مكتب المراجعة	114	4.123	0.201
تعقيد مهمة المراجعة:	114	4.124	0.229
ظروف المنافسة السائدة:	114	4.276	0.203
استقلال مراجع الحسابات	114	4.256	0.168

تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية)	114	4.098	0.299
عدم مصداقية التقارير المالية	114	4.244	0.250
عدم ملاءمة التقارير المالية	114	4.221	0.191

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع متوسطات إجابات العينة عن متغيرات الدراسة كانت أعلى من 4.09 وبالتالي هي أعلى من المحايد وفق مقياس ليكرت الخماسي كما كان إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها هو الأعلى قيمة من ناحية المتوسطات وبالتالي نستطيع القول بأن الإنهاء السابق لأوانه متوفر وبصور كبيرة حيث جاءت ضمن الموافق جداً. كما كانت انحرافات إجابات العينة عن المتوسط الحسابي مقبولة جميعها أقل من 0.4.

الامر ذاته نلاحظه بالنسبة لجودة التقارير المالية حيث كانت قيمة المتوسط الحسابي لاجابات العينة هو اعلى من ٤,٢ سواء لعدم المصداقية او لعدم الملائمة وبالتالي نستطيع القول بعدم وجود جودة للتقارير المالية من وجهة نظر المستقصين.

النتيجة مما سبق نستطيع القول بوجود مراجعة غير منتظمة ، ووجود عوامل اساسية لوجود هذه المراجعة غير المنتظمة كما لا توجد جودة جيدة بالنسبة للتقارير المالية ومن خلال ما سيأتي من تحليل سنحاول التعرف على مدى وجود علاقة بين المراجعة الغير المنتظمة وبين انخفاض جودة التقارير المالية .

- ومن خلال جداول الإرتباط المعدّة للارتباط الداخلي بين كل متغير من المتغيرات الأساسية وبين الأسئلة المتعلقة بكل متغير نجد:

جدول (٤-٥) دراسة ارتباط المتغير المستقل الأول مع الأسئلة التي تقيسه

خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية		
.583**	Pearson Correlation	تعتبر بعض الاختبارات التي يتم إجراؤها متعبة وشاقة.
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.548**	Pearson Correlation	هناك العديد من الاختبارات والعمليات . الطويلة

	Sig. (2-tailed)	.004
	N	114
لا تعتبر القواعد الناظمة لتطبيق اختبارات . المرجعة هي قواعد صارمة.	Pearson Correlation	.598**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	114
بعض اختبارات المراجعة التي يتم إجراؤها بسيطة ولا داعي لها أصلاً	Pearson Correlation	.684*
	Sig. (2-tailed)	.016
	N	114
خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر .548 وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " **خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية** " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " بعض اختبارات المراجعة التي يتم إجراؤها بسيطة ولا داعي لها أصلاً، لا تعتبر القواعد الناظمة لتطبيق اختبارات المرجعة هي قواعد صارمة. هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".684 ، .598 " على التوالي .

- كذلك الأمر بالنسبة للمتغير الأساسي الثاني " خفض حجم العينة" كما هو مبين في الجدول التالي الذي يعبر عن ارتباط هذا المتغير بالأسئلة التي تعبر عنه:

جدول (٤-٦) دراسة ارتباط المتغير المستقل الثاني مع الأسئلة التي تقيسه

		خفض حجم العينة
هناك تفاوت في وقت الانتهاء من فحص العينات بين بعض الزملاء .	Pearson Correlation	.657*
	Sig. (2-tailed)	.012
	N	114
إن إجراءات المراجعة المطبقة على العينات الكبيرة ذات كلفة عالية. .	Pearson Correlation	.536*
	Sig. (2-tailed)	.036
	N	114
إن العينات الخاضعة للمراجعة متشابهة من حيث الخصائص .	Pearson Correlation	.684**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	114
يشتكي بعض المراجعين من كبر حجم العينات.	Pearson Correlation	.642*
	Sig. (2-tailed)	.017
	N	114
أحياناً لا أتمكن من اختبار كامل بنود العينة.	Pearson Correlation	.573*
	Sig. (2-tailed)	.019
	N	114
إن كبر حجم العينات يشعر المراجعين بالإرهاق..	Pearson Correlation	.687**
	Sig. (2-tailed)	.002

	N	114
خفض حجم العينة:.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 548. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " **خفض حجم العينة** " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " إن كبر حجم العينات يشعر المراجعين بالإرهاق ، إن العينات الخاضعة للمراجعة متشابهة من حيث الخصائص.،. هناك تفاوت في وقت الانتهاء من فحص العينات بين بعض الزملاء" هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "687. ، 684.،657. " على التوالي .

- و بالنسبة للمتغير الأساسي التالي ". استخدام أساليب عينات شخصية" يبين الجدول التالي ارتباط هذا المتغير بالأسئلة التي تعبر عنه:

جدول (٤-٧) دراسة ارتباط المتغير المستقل الثالث مع الأسئلة التي تقيسه

		استخدام أساليب عينات . شخصية.
يوجد بعض التهاون في الالتزام بخطة المراجعة . الموضوعة من قبل فريق المراجعة	Pearson Correlation	.681**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	114
بعض المراجعين في مكاتب المراجعة ليس . لديهم الخبرة المهنية التامة والانضباط الكامل	Pearson Correlation	.632*
	Sig. (2-tailed)	.011

	N	114
بعض النتائج في اختبار العينات تقوم على . خبرة المراجع واستنتاجاته	Pearson Correlation	.768*
	Sig. (2-tailed)	.012
	N	114
بعض العينات يتم اختيارها بناء على رأي . المراجعين	Pearson Correlation	.530*
	Sig. (2-tailed)	.014
	N	114
الأساليب المستخدمة لاختيار العينات هي . أساليب معقدة	Pearson Correlation	.674*
	Sig. (2-tailed)	.011
	N	114
تشرف الإدارة دائماً على نتائج عمل المراجعين.	Pearson Correlation	.708**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
استخدام أساليب عينات شخصية.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 530. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة

المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " استخدام أساليب عينات شخصية" كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " بعض النتائج في اختبار العينات تقوم على خبرة المراجع واستنتاجاته ، تشرف الإدارة دائماً على نتائج عمل المراجعين، يوجد بعض التهاون في الالتزام بخطة المراجعة الموضوعة من قبل فريق المراجعة " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".768 ، .708،.681 " على التوالي.

- و بالنسبة للمتغير الأساسي التالي" قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه " يبينه الجدول التالي:

جدول (٤-٨) دراسة ارتباط المتغير المستقل الرابع مع الأسئلة التي تقيسه

		قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه
إن أي دليل في العملية يعتبر دليلاً هاما يتم الأخذ به	Pearson Correlation	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
بعض الأدلة لا تعتبر مفيدة للمراجع من أجل إبداء رأيه	Pearson Correlation	.560**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
في بعض العمليات قد لا أجد دليلاً واضحاً وكافياً لإبداء رأي	Pearson Correlation	.621**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
أحياناً يتم إهمال بعض الأدلة لعدم التأكد والتثبت منها	Pearson Correlation	.510**
	Sig. (2-tailed)	.005
	N	114

يتم رفض بعض الأدلة لعدم اكتمال القرائن.	Pearson Correlation	.616**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	114
لا أستفسر دوماً فيما إذا كان الدليل الذي حصلت عليه صحيحاً ومثبتاً قبل اعتماده.	Pearson Correlation	.519**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	114
قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر .510. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " في بعض العمليات قد لا أجد دليلاً واضحاً وكافياً لإبداء رأي ، يتم رفض بعض الأدلة لعدم اكتمال القرائن ، بعض الأدلة لا تعتبر مفيدة للمراجع من أجل إبداء رأيه " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".621 ، .616،.551 " على التوالي.

- ويبين الجدول التالي علاقة ارتباط المتغير التالي". **إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها**" بالأسئلة التي تعبر عنه:

جدول (٤-٩) دراسة ارتباط المتغير المستقل الخامس مع الأسئلة التي تقيسه

		إنهاء إجراءات المراجعة قبل . اكتمالها
أحياناً وخلال سير العملية يتم . استشراف النتيجة النهائية فيتم إيقاف العملية	Pearson Correlation	.668*
	Sig. (2-tailed)	.012
	N	114
إذا تم طلب إيقاف العملية فإن . المرتجع يوقفها حتى إن لم تكن منتهية بعد	Pearson Correlation	.556**
	Sig. (2-tailed)	.004
	N	114
لا توجد هناك اجراءات تتعلق . بتتبع عمل المراجع	Pearson Correlation	.543**
	Sig. (2-tailed)	.005
	N	114
المراجع غير مسؤول من قبل . الإدارة حول إجراءات المراجعة	Pearson Correlation	.645*
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	114
عند انهاء المراجعة قبل . موعدها لا يتم إبلاغ العميل بذلك	Pearson Correlation	.558**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
إنهاء إجراءات المراجعة قبل . اكتمالها	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	

	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 543. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " **إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتماله** " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " . أحياناً وخلال سير العملية يتم استشراف النتيجة النهائية فيتم إيقاف العملية ، المراجع غير مسؤول من قبل الإدارة حول إجراءات المراجعة ، عند انهاء المراجعة قبل موعدها لا يتم إبلاغ العميل بذلك " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "668. ، 558،.645. " على التوالي.

وكذلك الأمر بالنسبة للمتغيرات المستقلة الوسيطة نقوم بإعداد جداول الارتباط كما يلي:

- والجدول التالي يبين علاقة ارتباط المتغير " ضغوط موازنة الوقت" بالأسئلة التي تعبر عنه.

جدول (٤-١٠) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط الأول مع الأسئلة التي تقيسه

		ضغوط موازنة الوقت
يقوم مراجع الحسابات باختصار بعض المراحل الأساسية في عملية المراجعة .	Pearson Correlation	.629**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يضغط مراجع الحسابات أحيانا العينات التي يفحصها أثناء قيامه بعملية المراجعة .	Pearson Correlation	.644**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114

يقبل مراجع الحسابات بالأدلة الضعيفة في حال عدم توفر أدلة كافية لإبداء الرأي .	Pearson Correlation	.634**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يبتعد مراجع الحسابات عن أداء العمليات المعقدة والطويلة قدر المستطاع .	Pearson Correlation	.567**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
لا يراعي مراجع الحسابات أحيانا بعض معايير المراجعة الناظمة للعمل .	Pearson Correlation	.507*
	Sig. (2-tailed)	.010
	N	114
ضغوط موازنة الوقت.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 507. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " ضغوط موازنة الوقت " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " يضغط مراجع الحسابات أحيانا العينات التي يفحصها أثناء قيامه بعملية المراجعة ، يقبل مراجع الحسابات بالأدلة الضعيفة في حال عدم توفر أدلة كافية لإبداء الرأي ،. يقوم مراجع الحسابات باختصار بعض المراحل الأساسية في عملية المراجعة " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "644. ، 634.،629. " على التوالي.

- والجدول التالي يبين علاقة ارتباط المتغير " أتعاب المراجعة " بالأسئلة التي تعبر عنه.

جدول (٤-١١) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط الثاني مع الأسئلة التي تقيسه

		أتعاب . المراجعة
هناك تفاوت في أتعاب المراجعة بين بعض . المكاتب المتشابهة	Pearson Correlation	.685**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
الأتعاب التي يتقاضاها بعض مراجعي الحسابات . لا تحقق طموحاتهم	Pearson Correlation	.556**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
الأتعاب التي يتقاضاها بعض المراجعين لا تقدر . جهدهم المبذول	Pearson Correlation	.635**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يفضل مراجع الحسابات التعاقد مع العملاء الذين . يقدرون جهده ويرضونه	Pearson Correlation	.556**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يحاول بعض المراجعين وضع تقرير مرضي . لجميع الأطراف	Pearson Correlation	.635**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يقوم المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة لتعظيم . أتعابه	Pearson Correlation	.661*

	Sig. (2-tailed)	.024
	N	114
أتعاب المراجعة.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 556. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 98% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.02 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " أتعاب المراجعة " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " هناك تفاوت في أتعاب المراجعة بين بعض المكاتب المتشابهة ، يقوم المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة لتعظيم أتعابه، يحاول بعض المراجعين وضع تقرير مرضي لجميع الأطراف " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "685. ، 661.،635. " على التوالي.

- ويبين الجدول التالي علاقة ارتباط المتغير" حجم مكتب المراجعة"

جدول (٤-١٢) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط الثالث مع الأسئلة التي تقيسه

		حجم مكتب . المراجعة
مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر التزاماً بالمعايير والضوابط . المهنية من الصغيرة والمتوسطة	Pearson Correlation	.631**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
إن مكتب المراجعة الكبير يراعي الحصول على أتعاب . عالية و تقديم مراجعة بجودة عالية	Pearson Correlation	.678**
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	114
إن المكاتب المتوسطة والصغيرة تولي اهتماماً أكبر . لقضية الأتعاب	Pearson Correlation	.525*
	Sig. (2-tailed)	.023
	N	114
إن مراجعي المكاتب الكبيرة أكثر خبرة في الممارسة من . نظرائهم في المتوسطة والصغيرة	Pearson Correlation	.565**
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	114
إن مراجعي المكاتب المتوسطة والصغيرة أقل تشدداً تجاه . المعايير المتبعة	Pearson Correlation	.551*
	Sig. (2-tailed)	.029
	N	114
حجم مكتب المراجعة.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 525. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 98% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.02 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " حجم مكتب المراجعة " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " إن مكتب المراجعة الكبير يراعي الحصول على أتعاب عالية و تقديم مراجعة بجودة عالية ، مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر التزاماً بالمعايير والضوابط المهنية من الصغيرة والمتوسطة ،. إن مراجعي المكاتب الكبيرة

أكثر خبرة في الممارسة من نظرائهم في المتوسطة والصغيرة " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "678. ، 631.،651. " على التوالي.

- يبين الجدول التالي علاقة ارتباط المتغير" تعقيد مهمة المراجعة":

جدول (٤-١٣) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط الرابع مع الأسئلة التي تقيسه

تعقيد مهمة المراجعة:		
يبتعد المراجع عن العمليات الطويلة.	Pearson Correlation	.643**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يتخذ المراجع أحياناً تدابير وممارسات مختصرة.	Pearson Correlation	.649**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يقبل المراجع أحيانا بالأدلة منخفضة الأهمية.	Pearson Correlation	.679**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
لايجد مراجع الحسابات أحياناً محفزاً لزيادة جهده في العملية.	Pearson Correlation	.510**
	Sig. (2-tailed)	.010
	N	114
يشعر المراجع أحيانا بالملل والضجر من سير العملية.	Pearson Correlation	.587**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114

يزيد المراجع من استخدام تقديره الشخصي للحكم في . بعض العمليات	Pearson Correlation	.534*
	Sig. (2-tailed)	.027
	N	114
تعقيد مهمة المراجعة:.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 510. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 98% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.02 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " تعقيد مهمة المراجعة " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " يقبل المراجع أحيانا بالأدلة منخفضة الأهمية ، يتخذ المراجع أحياناً تدابير وممارسات مختصرة ، يبتعد المراجع عن العمليات الطويلة " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "679. ، 649.،643. " على التوالي.

- يبين الجدول التالي علاقة الارتباط للمتغير " ظروف المنافسة السائدة".

جدول (٤-١٤) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط الخامس مع الأسئلة التي تقيسه

		ظروف المنافسة . السائدة:
تسعى مكاتب المراجعة إلى جذب العملاء المختلفين.	Pearson Correlation	.553*
	Sig. (2-tailed)	.027
	N	114

هناك زيادة كبيرة في أعداد مكاتب المراجعة في بيئة . العمل الحديثة	Pearson Correlation	.581*
	Sig. (2-tailed)	.017
	N	114
تتعاقد معظم مكاتب المراجعة مع أكثر من عميل في . نفس الوقت	Pearson Correlation	.699**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	114
تفرض الظروف الجديدة على مكاتب المراجعة السرعة . في إنجاز العمل الموكل لها	Pearson Correlation	.553**
	Sig. (2-tailed)	.006
	N	114
ظروف المنافسة السائدة:.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر .553 وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 98% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.02 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " ظروف المنافسة السائدة " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " تتعاقد معظم مكاتب المراجعة مع أكثر من عميل في نفس الوقت ، هناك زيادة كبيرة في أعداد مكاتب المراجعة في بيئة العمل الحديثة ،. تفرض الظروف الجديدة على مكاتب المراجعة السرعة في إنجاز العمل الموكل لها " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".699 ، .581،.553 " على التوالي.

- ويبين الجدول التالي علاقة الارتباط للمتغير " استقلال مراجع الحسابات":

جدول (٤-١٥) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط السادس مع الأسئلة التي تقيسه

استقلال مراجع الحسابات .		
.641*	Pearson Correlation	بعض المراجعين لا يلتزمون بالضوابط المهنية أثناء سير العمل .
.024	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.749**	Pearson Correlation	يرضخ بعض مراجعي الحسابات لرغبات الأطراف الأخرى و إملاءاتهم .
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.545**	Pearson Correlation	لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية .
.001	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.504*	Pearson Correlation	لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات المالية بصدقية تامة .
.011	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.587**	Pearson Correlation	لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بأمانة و عدالة عالية وعدم الإخفاء .
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.528**	Pearson Correlation	توجد هناك مصالح مشتركة بين بعض المراجعين و الشركة التي يدققونها .

	Sig. (2-tailed)	.001
	N	114
استقلال مراجع الحسابات.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر .504 وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 98% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.02 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " استقلال مراجع الحسابات " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " . يرضخ بعض مراجعي الحسابات لرغبات الأطراف الأخرى و إملاءاتهم ، بعض المراجعين لا يلتزمون بالضوابط المهنية أثناء سير العمل ، لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بأمانة و عدالة عالية وعدم الإخفاء " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".749 ، .641،.587 " على التوالي.

- ويظهر الجدول التالي علاقة ارتباط المتغير" تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية)":

جدول (٤-١٦) دراسة ارتباط المتغير المستقل الوسيط السابع مع الأسئلة التي تقيسه

		تقديم خدمات غير . المراجعة (الاستشارية)
يسعى مراجع الحسابات إلى زيادة أتعابه التي يتقاضاها . من منشأة العميل	Pearson Correlation	.605**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114

يطلب أغلب العملاء من مراجع الحسابات تزويدهم . ببعض الخبرات إضافة إلى عملية المراجعة	Pearson Correlation	.731**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يخصص مراجع الحسابات بعضاً من وقته للقيام . ببعض الأنشطة التي يطلبها منه العميل	Pearson Correlation	.694**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يقوم مراجع الحسابات بتقديم الاستشارات العامة لمنشأة . العميل	Pearson Correlation	.587**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يزود مراجع الحسابات منشأة العميل برأيه في بعض . العقبات التي تواجهها ويطلع بها مراجع الحسابات	Pearson Correlation	.587**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
يكلف مكتب المراجعة مراجعي الحسابات العاملين . لديه بالقيام بأعمال إضافية قد يطلبها العميل	Pearson Correlation	.515**
	Sig. (2-tailed)	.009
	N	114

تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية).	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 515. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية) " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " يطلب أغلب العملاء من مراجع الحسابات تزويدهم ببعض الخبرات إضافة إلى عملية المراجعة ، يخصص مراجع الحسابات بعضاً من وقته للقيام ببعض الأنشطة التي يطلبها منه العميل ،. يسعى مراجع الحسابات إلى زيادة أتعابه التي يتقاضاها من منشأة العميل " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "731. ، 694.،605. " على التوالي.

- ويظهر الجدول التالي علاقة الارتباط للمتغير" الملاءمة"

جدول (٤- ١٧) علاقة ارتباط المتغير التابع الملاءمة مع الأسئلة التي تقيسه

. **الملاءمة:**		
.513**	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية قاصرة عن عرض . الفرص التجارية والمخاطر المرافقة
.009	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.545*	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالطبيعة . الاستشرافية التنبؤية للمستقبل
.022	Sig. (2-tailed)	

	N	114
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالافصاح . الكامل	Pearson Correlation	.500**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	114
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالعدالة.	Pearson Correlation	.679**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
الملاءمة:.	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 500. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 99% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.01 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " الملاءمة " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالعدالة ، بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالطبيعة الاستشرافية التنبؤية للمستقبل ، بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية قاصرة عن عرض الفرص التجارية والمخاطر المرافقة " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "679. ، 545. ،513. " على التوالي.

- ويبين الجدول التالي علاقة ارتباط المتغير" المصداقية"

جدول (٤– ١٨) علاقة ارتباط المتغير التابع المصداقية مع الأسئلة التي تقيسه

المصداقية		
.593**	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع . بالصدقية العالية والحياد
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.722**	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالشمولية
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.652**	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالكفاءة العالية
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.597	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالفاعلية
.028	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.595	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تلبي حاجات المستخدمين
.015	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.557*	Pearson Correlation	بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالشفافية ولا تمثل الواقع
.026	Sig. (2-tailed)	

	N	114
المصداقية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع الأسئلة كانت مرتبطة بالمتغير التي تقيسه بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر .504 وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت لجميع الأسئلة أعلى من 98% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي أقل من 0.02 وبالتالي نستطيع القول بأن هذه الأسئلة المطروحة في الاستبيان قادرة وبشكل جيد على التعبير عن المتغير المستهدف والذي هو " المصداقية " كما وتجدر الإشارة إلى أن الأسئلة " بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالشمولية ، بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالكفاءة العالية ، بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالفاعلية " هي الأكثر تمثيلاً عن المتغير حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".722 ، .652 ،.597 " على التوالي.

من ملاحظة جميع الجداول السابقة نجد أن جميع الأسئلة التي تم اعتمادها في الاستبيان كانت معبرة بشكل جيد عن المتغيرات التي تقيسها.

- وعند دراسة علاقة الارتباط بين المتغيرات كل على حدة، حيث يبين الجدول التالي علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة فيما بينها:

جدول (٤- ١٩) علاقة ارتباط المتغيرات المستقلة

		ممارسات المراجعة غير المنتظمة
خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.	Pearson Correlation	.875**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
خفض حجم العينة	Pearson Correlation	.822**

	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
استخدام أساليب عينات شخصية	Pearson Correlation	.844**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه	Pearson Correlation	.672**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها	Pearson Correlation	.833**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع المتغيرات المستقلة مرتبطة بالمتغير المستقل العام والذي هو "ممارسات المراجعة غير المنتظمة " بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 672. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت تامة %100 ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي 0.000 وبالتالي نستطيع القول هذه المتغيرات المستقلة تعبر بشكل جيد عن المتغير المستقل العام ويلاحظ من الجدول أيضا أن أكثر المتغيرات تعبيراً عن المتغير المستقل العام هي " خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية ، استخدام أساليب عينات شخصية، إنهاء إجراءات

المراجعة قبل اكتمالها " حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت ".875، .844، .833 " على التوالي.

- أما الجدول التالي فيبين علاقة ارتباط المتغيرات الوسيطة فيما بينها:

جدول (٤- ٢٠) علاقة ارتباط المتغيرات الوسيطة

العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة		
.767**	Pearson Correlation	ضغوط موازنة الوقت
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.897**	Pearson Correlation	أتعاب المراجعة
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.661**	Pearson Correlation	حجم مكتب المراجعة
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.580**	Pearson Correlation	تعقيد مهمة المراجعة
.000	Sig. (2-tailed)	
114	N	
.764**	Pearson Correlation	ظروف المنافسة السائدة
.000	Sig. (2-tailed)	

	N	114
استقلال مراجع الحسابات	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
تقديم خدمات غير المراجعة ((الاستشارية	Pearson Correlation	.692**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن جميع المتغيرات الوسيطة مرتبطة بالمتغير الوسيط العام بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 595. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت تامة 100% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي 0.000 وبالتالي نستطيع القول هذه المتغيرات الوسيطة" العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة" تعبر بشكل جيد عن المتغير العام" ممارسات المراجعة غير المنتظمة" ويلاحظ من الجدول أيضا أن أكثر المتغيرات تعبيراً عن المتغير الوسيط العام هي " أتعاب المراجعة ، ضغوط موازنة الوقت ،ظروف المنافسة السائدة، تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية) " حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "897.، 767. ،764.، 692. " على التوالي.

• ويبين الجدول التالي علاقة ارتباط المتغير التابع" جودة التقارير المالية" مع المتغيرات التي يتكون منها" الملاءمة ، المصداقية:

جدول (٤- ٢١) علاقة ارتباط المتغيرات التابعة

		جودة التقارير المالية
الملاءمة	Pearson Correlation	.994**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
المصداقية	Pearson Correlation	.990**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	114
جودة التقارير المالية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	114

الجدول من إعداد الباحث

من الجدول السابق نلاحظ أن المتغيرات التابعة مرتبطة بالمتغير التابع العام بمعاملات ارتباط قوية أو على الأقل جيدة حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط Pearson أكبر 990. وهي قوة ارتباط جيدة ، كما أن درجة المعنوية كانت تامة 100% ويدلل على ذلك قيمة Sig. (2-tailed) هي 0.000 وبالتالي نستطيع القول هذه المتغيرات التابعة تعبر بشكل جيد عن المتغير التابع العام الذي تمثله ويلاحظ من الجدول أيضا أن أكثر المتغيرات تعبيراً عن المتغير التابع العام هي " الملاءمة " حيث كانت درجة الارتباط هي الأعلى وكانت "994.، ثم تليها "المصداقية" بدرجة ارتباط 0.990.

المبحث الثالث: التحليل الوصفي:

١. إعداد جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسوم البيانية للمتغيرات الديموغرافية للاستبيان وفق التالي:

البيانات الشخصية:

حيث أن الاستبيان الذي تم توزيعه على المفتشين كان يشتمل على مجموعة من الأسئلة التي تختص بكل من الجنس، العمر، المستوى العلمي، مدة العمل، وقد جاءت نتيجة الإجابة على هذه الأسئلة كالتالي:

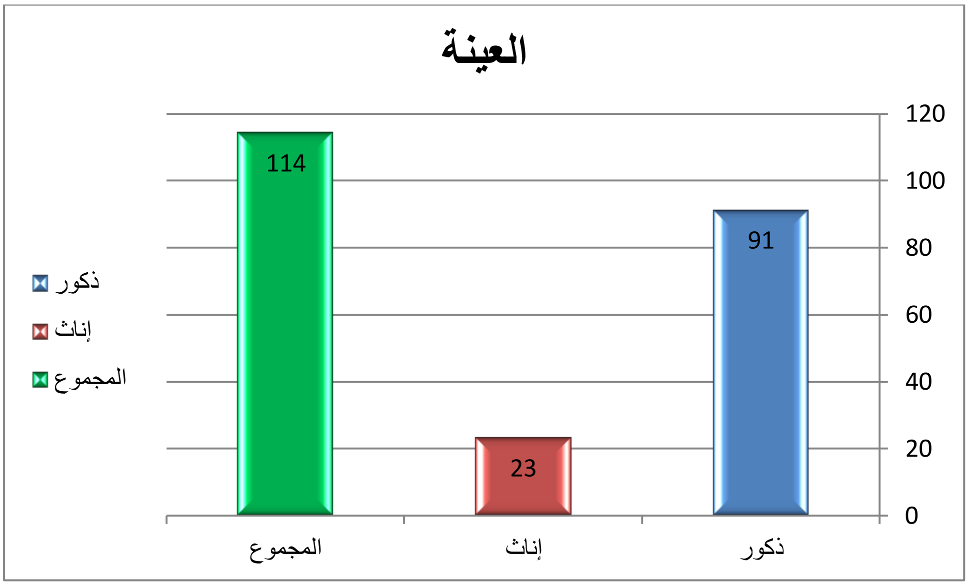
- **الجنس:**

الجدول رقم (٤-٢٢) توزع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكور	91	79.82%
إناث	23	20.18%
المجموع	114	100%

الجدول من إعداد الباحث

الشكل رقم(٤-١) توزع عينة الدراسة حسب الجنس



الشكل من إعداد الباحث

من الجدول و الشكل السابقين يتضح أن نسبة المفتشين الذكور هي أكبر من نسبة المفتشين الإناث حيث بلغت نسبة الذكور حوالي %79.82 بينما كانت نسبة الإناث حوالي %20.18 و من الواضح أن هناك اختلاف كبير بين النسبتين ، مما يدلل على أن هنالك تفاوت في تعيين مفتشي الحسابات (مراجعي الحسابات) بين الذكور والإناث بشكل عام لصالح الذكور، مما يعكس صحة النتيجة التي تم التوصل إليها في الجزء النظري من البحث بأن الإناث أقل ميلاً للتعيين كمراجعات حسابات لما في ذلك من مشقة إضافية لا تستطيع كل الإناث المراجعات تحملها

- **مدة العمل في مجال المحاسبة :**

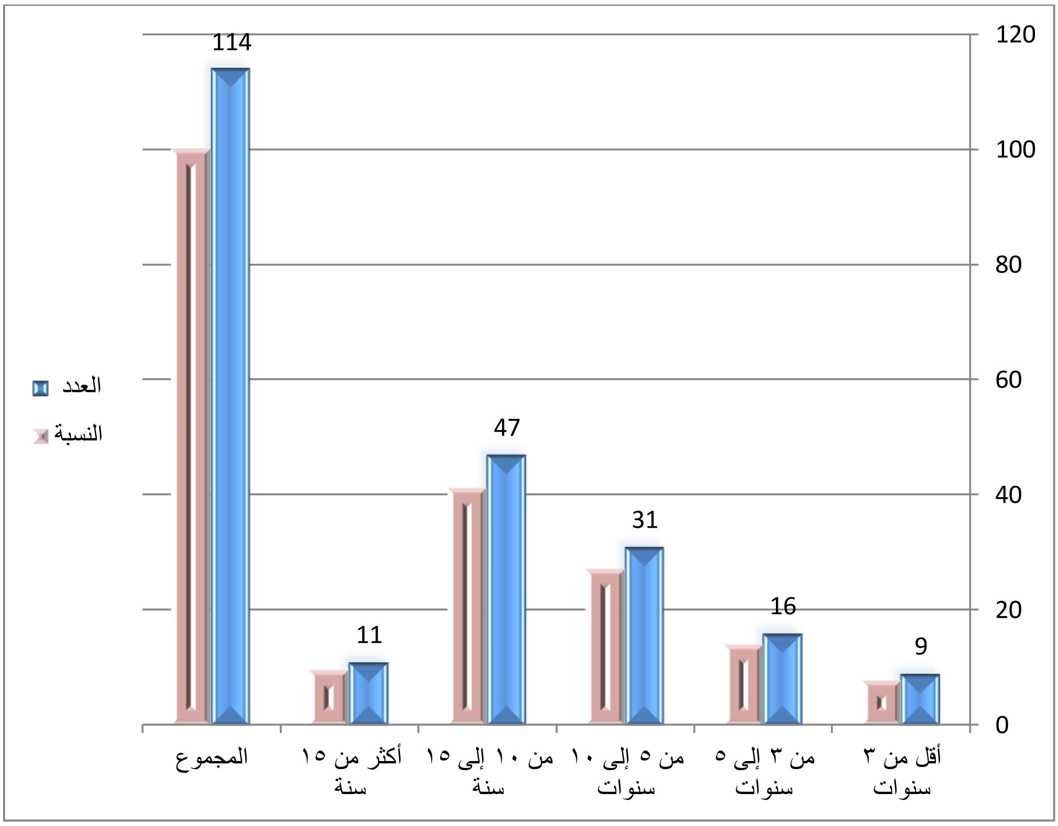
الجدول رقم(٤-٢٣) توزع عينة الدراسة مدة العمل في مجال المحاسبة

مدة العمل في مجال المحاسبة	**العدد**	**النسبة**
أقل من ٣ سنوات	9	%7.89
من ٣ إلى ٥ سنوات	16	%14.03
من ٥ إلى ١٠ سنوات	31	%27.19
من ١٠ إلى ١٥ سنة	47	%41.22
أكثر من ١٥ سنة	11	%9.64
المجموع	114	%100

الجدول من إعداد الباحث

وفيما يلي الجدول الذي يبين توزع العينة حسب مدة العمل في مجال المحاسبة:

الشكل رقم (٤–٢) يوضح نسبة نسب العمل في المجال المحاسبي من قبل عينة الدراسة



الشكل من إعداد الباحث

ويظهر من الجدول والشكل السابقين أن النسبة الأكبر من عدد الموظفين في مجال المحاسبة بلغت 41% وهم الذين تتراوح مدة عملهم في مجال المحاسبة بين 10–15سنة وهي مدة جيدة وتدل على أن العدد الأكبر من المفتشين لديهم باع ودراية طويلة في مجال العمل وبأن آراءهم تكون نابعة من خبرتهم الطويلة في مجال المراجعة والمحاسبة.

- توزع عينة الدراسة حسب فئة العمر:

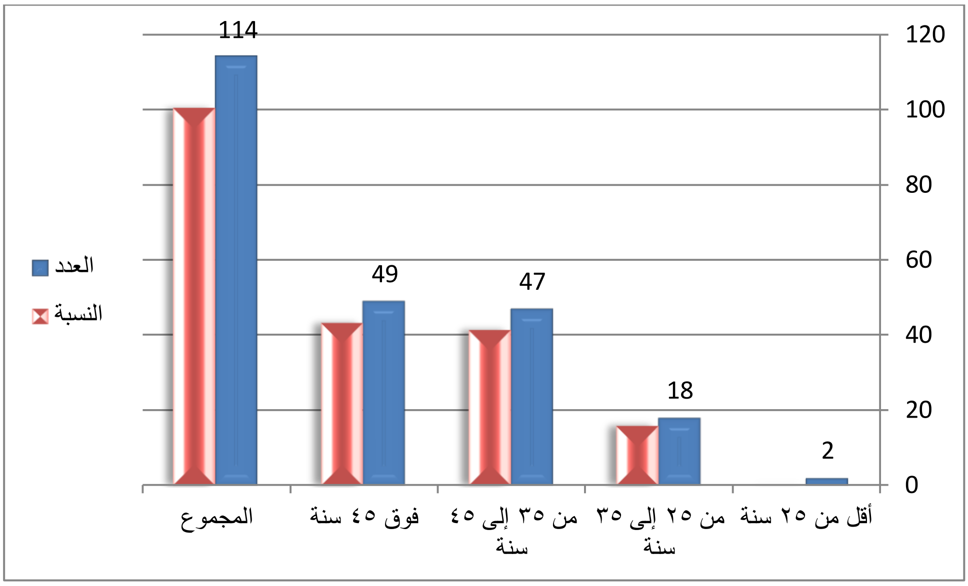
الجدول رقم (٤–٢٤) توزع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة
أقل من ٢٥ سنة	2	%1
من ٢٥ إلى ٣٥ سنة	18	%15.78
من ٣٥ إلى ٤٥ سنة	47	%41.22

فوق ٤٥ سنة	49	%42.97
المجموع	114	%100

الجدول من إعداد الباحث

الشكل رقم (٤-٣) يوضح نسبة توزع عينة الدراسة حسب فئة العمر:



الشكل من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن أعمار فئة الدراسة بغالبيتها هي أكبر من 35 سنة أي أن ذلك يدعم القول بأن عينة الدراسة هي من ذوي الخبرة و الممارسة بحكم العمر الذي تتدرج ضمنه حيث أن مانسبته 41% من أعمار عينة الدراسة تتركز في المجال بين 35 إلى 45 سنة وما نسبته %42 من عينة الدراسة أعمارهم أكبر من 45 سنة.

- **طبيعة الوظيفة التي يشغلها أفراد العينة:**

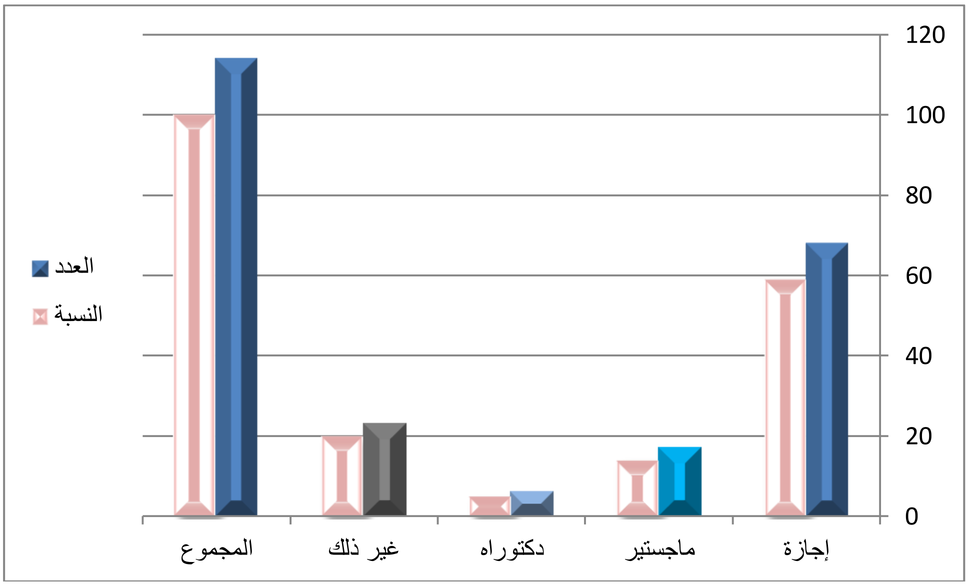
الجدول رقم (٤-٢٥) توزع أفراد العينة حسب الوظيفة التي يشغلونها

طبيعة الوظيفة التي يشغلها	العدد	النسبة
محاسب قانوني	32	28%
مراجع حسابات	71	63%
غير ذلك	11	9%

المجموع	114	100%

الجدول من إعداد الباحث

الشكل رقم (٤-٤) توزع أفراد العينة حسب الوظيفة التي يشغلونها



الشكل من إعداد الباحث

من الجدول و الشكل السابقين يتضح أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة هم من ذوي الاختصاص في مجالي المراجعة والمحاسبة حيث أن ما نسبته 28% من أفراد العينة هم محاسبون قانونيون ، وما نسبته 63% هم مراجعوا حسابات وبالتالي فإن عينة الدراسة تعبر بشكل جيد عن موضوع الدراسة.

- **توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:**

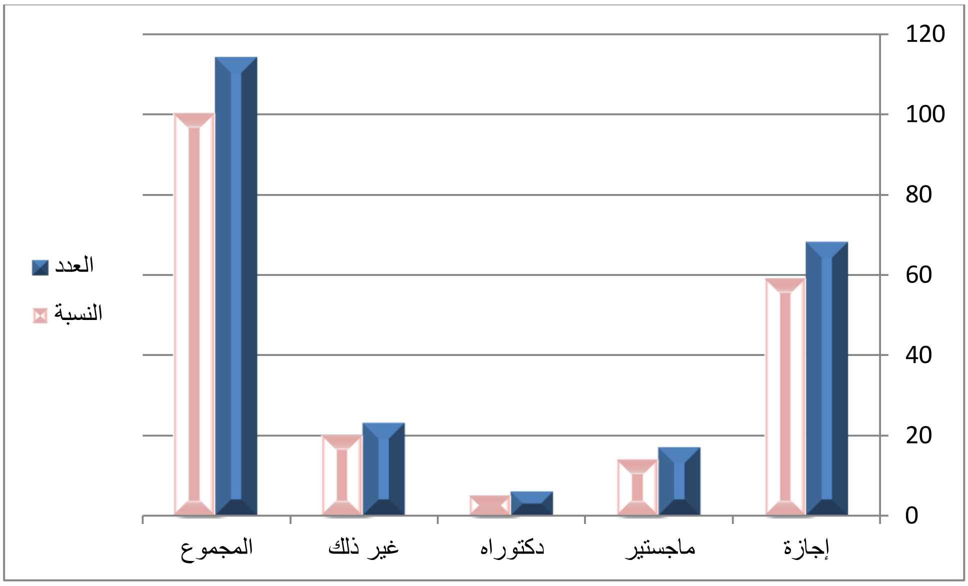
الجدول رقم (٤-٢٦) توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
إجازة	68	59%
ماجستير	17	14%
دكتوراه	6	5%
غير ذلك	23	20%

المجموع	114	100%

الجدول من إعداد الباحث

الشكل رقم (٤-٥) توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:



الشكل من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الإجازة الجامعية بنسبة 68% أما حملة الدراسات العليا بين الماجستير والدكتوراه فكانت 23% و باقي أفراد العينة بنسبة 23% فكانوا من اختصاصات مغايرة ، وبالتالي فإن الغالبية من أفراد العينة هم على سوية علمية جيدة ويعبرون عن الهدف من الدراسة بشكل جيد.

المبحث الرابع: اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الأساسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة و جودة التقارير المالية.

لاختبار هذه الفرضية سنقوم بدراسة علاقة الارتباط بين كلي المتغيرين باستخدام علاقة الارتباط بيرسون

أما الجدول التالي فيظهر علاقات الارتباط الكلّيّة بين جميع المتغيرات المستقلة والوسيطة والتابعة مع المتغير التابع.

جدول (٤-٢٧) علاقة الارتباط الكلية بين المتغيرات

		ملاءمة	مصداقية	جودة
خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية	Pearson Correlation	.736**	.784**	.763**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
خفض حجم العينة	Pearson Correlation	.765**	.774**	.775**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
استخدام أساليب عينات شخصية	Pearson Correlation	.624**	.662**	.646**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه	Pearson Correlation	.449*	.459*	.489*
	Sig. (2-tailed)	.012	.021	.014
	N	114	114	114
إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها	Pearson Correlation	.688**	.737**	.715**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Pearson Correlation	.790**	.817**	.808**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114

الجدول من إعداد الباحث

من خلال ما سبق نستنتج :

١- وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين المتغيرات المستقلة الممثلة بمتغيرات فرعية تمثل ممارسات المراجعة غير المنتظمة والمتغير التابع المتمثل بجودة التقارير المالية كما كانت درجة الارتباط لمعظم المتغيرات جيدة .

٢- علاقة الارتباط بين المتغير الفرعي المستقل الرابع الذي هو "قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه" مع كل من المتغير التابع الاساسي الذي هو الجودة بالاضافة للمتغيرين التابعين الفرعيين "الملاءمة، المصداقية" كانت هي الاقل من بين المتغيرات المستقلة الفرعية الاخرى حيث درجة الارتباط لم تتجاوز ٥٠% كما ان المعنوية وعلى الرغم من قبولها الا انها كانت اعلى من ٠,٠١ .

٣- يعتبر المتغير المستقل الفرعي الثاني والذي هو " خفض حجم العينة" الاكثر ارتباطاً مع المتغير التابع الاساسي الذي هو جودة التقارير المالية كما ان هذا الارتباط ذو معنوية تامة دل على ذلك قيمة المعنوية الصفرية.

٤- علاقة الارتباط بين المتغير المستقل العام الذي هو "ممارسسات المراجعة غير المنتظمة " مع كل من المتغيرات الفرعية التابعة التي هي "الملاءمة والمصداقية " بالاضافة للمتغير التابع العام الذي هو جودة التقارير المالية كانت عالية تجاوزت ال٧٥% بمعنوية تامة ،ووصلت بين المتغيرين الاساسين الى ٨٠,٨%.

بالتالي ومن خلال ما سبق نستطيع القول بووجود علاقة ذات دلالة معنوية بين المتغيرات المستقلة الفرعية بشكل عام والمتغيرات التابعة الفرعية بالاضافة لوجود مثل هذه العلاقة بين المتغير المستقل الاساسي والمتغير التابع الاساسي.

اي ان زيادة ممارسة المراجعة غير المنتظمة تؤثر بشكل مباشر في خفض جودة التقارير المالية وبالتالي نرفض الفرضية الرئيسية الاولى التي تنص على عدم وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين ممارسة المراجعة غير المنتظمة وبين جودة التقارير المالية ونقبل بالفرضية البديلة.

ولدراسة طبيعة هذه العلاقة سنقوم بدراسة علاقة الانحدار البسيط بين المتغير المستقل الاساسي والمتغير التابع الاساسي.

جدول (٤-٢٨) علاقة الانحدار البسيط مستقل-تابع

Coefficients[a]

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		

1	(Constant)	.227	.496		.458	.013
	متغير مستقل	.956	.118	.803	8.077	.000

a. Dependent Variable: متغير تابع

الجدول السابق هو جدول المعاملات ويحتوي على:

-معاملات المتغيرات التي دخلت المعادلة الموجودة في العمود B .

-الخطأ المعياري لكل عمود في عمود Std.Error.

-معاملات المتغيرات المستقلة التي دخلت المعادلة بعد تحويلها إلى علامات معيارية Standardization والموجودة في عمود Beta المقابلة لكل متغير، وفي العمودين الأخيرين من هذا الجدول تظهر قيمة الإحصائي t ومستوى الدلالة الخاصتين باختبار دلالة قيمة Beta وبما أن قيمة .Sig المقابلة لقيم Beta اقل من ٠,٠٥ فهذا يعني أن المتغير المقابل لهذه القيم له اثر كبير ذو دلالة إحصائية.ومن خلال هذا الجدول يمكن كتابة معادلة الانحدار أو التنبؤ التالية:

انخفاض جودة التقارير المالية =956. x ممارسة المراجعة غير المنتظمة +0.227

وبتالي نستطيع القول بأنه هنالك علاقة ايجابية و معنوية بين انخفاض جودة التقارير المالية وممارسات المراجعة غير المنتاظمة وهو الذي يؤكد ما توصلنا اليه سابقاً.

- **اختبار الفرضية الأساسية الثانية:**

لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة وبين جودة التقارير المالية:

لدراسة هذه العلاقة قمنا بقياس علاقة الارتباط بيرسون بين المتغير الوسيط بفروعه والمتغير التابع بفروعه وكانت النتائج كالتالي:

دراسة العلاقة بين العوامل المؤدية للممارasات المراجعة غير المنتظمة وجودة التقارير المالية.

جدول(٤- ٢٩) علاقة الارتباط بين المتغير الوسيط والتابع

		ملاءمة	مصداقية	جودة
ضغوط موازنة الوقت	Pearson Correlation	.711**	.773**	.744**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
أتعاب المراجعة	Pearson Correlation	.727**	.835**	.780**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
حجم مكتب المراجعة	Pearson Correlation	.527**	.610**	.567**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000
	N	114	114	114
تعقيد مهمة المراجعة	Pearson Correlation	.494*	.425**	.454*
	Sig. (2-tailed)	.039	.007	.027
	N	114	114	114
ظروف المنافسة السائدة	Pearson Correlation	.605**	.702**	.652**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
استقلال مراجع الحسابات	Pearson Correlation	.446**	.490**	.469**
	Sig. (2-tailed)	.004	.002	.003
	N	114	114	114

تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية)	Pearson Correlation	.538**	.629**	.582**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114
العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة	Pearson Correlation	.784**	.913**	.846**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	114	114	114

الجدول من اعداد الباحث

من خلال الجدول السابق نستطيع القول بأن:

١- جميع المتغيرات الفرعية المتعلقة بالمتغير الوسيط" العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة" ترتبط بالمتغير التابع الأساسي" جودة التقارير المالية" ومتغيراته الفرعية" الملاءمة ، المصداقية" بعلاقة ارتباط جيدة ومعنوية.

٢- علاقة الارتباط الأقوى كانت بين المتغيرات الفرعية " أتعاب المراجعة، ضغوط موازنة الوقت" مع المتغير التابع " جودة التقارير المالية والتي كانت قيمها " 0.780، 0.744"على التوالي .

٣- علاقة الارتباط الأقل كانت للمتغيرين الفرعيين "تعقيد مهمة المراجعة ، استقلال مراجع الحسابات" وذلك مع المتغير التابع " جودة التقارير المالية" والتي كانت قيمها "0.45 ، 0.46 " على التوالي.

٤- علاقة الارتباط العامة بين المتغير الوسيط والمتغير التابع كانت"0.846 " وبمعنوية تامة.

من خلال ماسبق نستطيع القول بوجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرات الفرعية السابقة المعبرة عن المتغير المستقل الوسيط والمتغيرات الفرعية المعبرة عن المتغير التابع ، كما نستطيع القول بوجود نفس هذه العلاقة بين كافة المتغيرات الفرعية والمتغير التابع الأساسي، وهو الأمر الذي يدل على رفض الفرضية الأساسية الثانية والقبول بالفرضية البديلة، وللتعرف على تأثير المتغير الوسيط في المتغير التابع **نقوم بدراسة الانحدار البسيط بين كلي المتغيرين:**

جدول (٤-٣٠) الانحدار البسيط بين المتغير الوسيط والتابع

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	T	Sig.
1	(Constant)	2.488	.402		6.191	.000
	المتغير الوسيط	.426	.098	.582	4.350	.000

a. Dependent Variable: المتغير التابع

من خلال ماسبق نلاحظ وجود أثر إيجابي للمتغير الوسيط على المتغير التابع، ويمكننا التعبير بالمعادلة التالية عن هذا الأثر

انخفاض جودة التقارير المالية = 0.426* المتغير الوسيط + 2.488

وبالتالي نستطيع تأكيد ما تم التوصل إليه سابقا من وجود علاقة إيجابية بين المتغير الوسيط والمتغير التابع. و للتعرف على أثر كلي المتغيرين الوسيط والمستقل معاً على المتغير التابع قمنا بدراسة علاقة الارتباط والانحدار المتعدد

- **اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:**

لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المراجعة غير المنتظمة و العوامل المؤدية إليها معا و بين جودة التقارير المالية:

للتعرف على طبيعة هذه العلاقة و أثرها قمنا بدراسة علاقة الارتباط بيرسون وعلاقة الانحدار المتعدد بين المتغيرات وقد جاءت النتائج كالتالي:

جدول (٤-٣١) علاقة الارتباط بين المتغيرين المستقل والوسيط مع التابع

Correlations

		ممارسات المراجعة غ المنتظمة	العوامل المؤدية إلى الممارسات	ملاءمة	مصداقية	جودة
ممارسات المراجعة غ المنتظمة	Pearson Correlation	1	.749**	.784**	.913**	.844**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	39	39	39	39	38
العوامل المؤدية إلى الممارسات	Pearson Correlation	.749**	1	.790**	.817**	.803**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	39	39	39	39	38

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

بشكل عام هنالك علاقة ارتباط إيجابية عالية بين كل من المتغير المستقل والوسيط مع المتغير التابع الأساسي ومتغيراته الفرعية حيث لم تقل في كل الحالات عن 75% كما أن معنوية هذه العلاقة كانت تامة ودل عليها قيمة Sigالصفرية و هو ما يؤكد ماتم التوصل إليه سابقا من علاقة الارتباط بين كل متغير على حدة مع المتغير التابع، و بالتالي رفض الفرضية الثالثة وقبول الفرضية البديلة. والجدير ذكره أن المتغير الوسيط أدى إلى زيادة في علاقة الارتباط بين المتغيرين المستقل والتابع حتى لو كانت هذه الزيادة قليلة، ولدراسة أثر كلي المتغيرين على المتغير التابع قمنا بدراسة علاقة الانحدار المتعدد و كانت النتائج كالتالي:

جدول(٤-٣٢) علاقة الانحدار المتعدد بين المتغير المستقل والوسيط و بين المتغير التابع

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.416	.087		4.763	.000
	المستقل	.072	.033	.061	2.159	.038
	الوسيط	.828	.025	.946	33.635	.000

a. Dependent Variable: التابع

من الجدول السابق نستطيع صياغة معادلة الانحدار المتعدد بين المتغيرين المستقل و الوسيط مع المتغير التابع كما يلي:

انخفاض جودة التقارير المالية = 0.072* ممارسات المراجعة غير المنتظمة + 0.828* العوامل المؤدية +0.416

بالتالي يمكن القول بوجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية لكل من المتغير المستقل والوسيط على المتغير التابع.

الخلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة الدراسة تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين متغيرات الدراسة المتمثلة بالمتغير المستقل والذي هو ممارسات المراجعة غير المنتظمة والمتغيرات الوسيطة المتمثلة بالعوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة وبين المتغير التابع المتمثل بجودة التقارير المالية " ملاءمة، مصداقية" و وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة من جهة والمتغيرات التابعة من جهة، حيث أن قيام المراجعين بالممارسات غير المنتظمة خلال أدائهم لعملية المراجعة والتي تعزى إلى ضغوط الوقت و محاولتهم زيادة أتعابهم و عوامل المنافسة وتعقيد المهمة وتوفر كل العوامل المؤدية إلى تلك الممارسات سوف يؤدي إلى زيادة في انخفاض جودة التقارير المالية المتمثلة

بالملاءمة والمصداقية ، وبالتالي إن تخفيض تلك الممارسات غير المنتظمة سيؤدي بدوره إلى زيادة جودة التقارير المالية(حيث أن الأسئلة المعبرة عن المتغير التابع سلبية).

<u>نتائج الدراسة:</u>

من خلال هذه الدراسة بقسميها النظري والعملي توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١- تعتبر ممارسات المراجعة غير المنتظمة من السلوكيات المختلة وظيفياً والتي يقوم بها مراجع الحسابات أثناء مراجعته للتقارير المالية التي يتم تكليفه بمراجعتها والتي تؤدي إلى انخفاض في جودة تلك التقارير المالية.

٢- تنجم ممارسات المراجعة غير المنتظمة عن توفر مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى حصول ذلك الخلل الوظيفي، ومن أبرز هذه العوامل ضغوط موازنة الوقت و أتعاب المراجعة وانخفاض استقلال المراجع وتعقيد مهمة المراجعة و وجود منافسة في السوق و وتقديم الخدمات الاستشارية وغيرها من العوامل.

٣- إن ممارسات المراجعة غير المنتظمة سوف تنتج معلومات مضللة لمستخدمي التقارير المالية الناتجة عن عملية المراجعة و بالتالي فإنهم سيتخذون قراراتهم بناء على تلك التقارير وذلك بدوره سيؤدي إلى اتخاذهم لقرارات غير سليمة، وبالتالي فإن المعلومات التي تقدمها المراجعة غير المنتظمة هي معلومات لا تتسم بالجودة.

٤- إن أكثر الممارسات المختلة وظيفياً والتي يقوم بها مراجع الحسابات حسب درجة التأثير تتمثل في خفض حجم العينات التي يقوم بتفحصها يليها خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الرئيسية ويليها انهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها ومن ثم استخدام أساليب عينات شخصية، بينما يكون قبول دليل المراجعة قليل الأهمية هو الأقل تأثيرا بحسب نتائج الدراسة الميدانية.

٥- هناك العديد من العوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة والتي تؤثر بشكل سلبي في جودة التقارير المالية، وأكثر هذه العوامل تأثيراً بحسب نتائج الدراسة كانت أتعاب المراجعة و ضغوط موازنة الوقت والتي كان لديها علاقات الارتباط الأقوى و الأكثر تأثيراً في جودة التقارير المالية و من ثم يليها تعقيد المهمة واستقلال مراجع الحسابات.

٦- إن ممارسات المراجعة غير المنتظمة ترتبط بعلاقة عكسية مع حجم مكتب المراجعة، ويعزى ذلك إلى أن مكاتب المراجعة كلما كانت كبيرة فإنها سوف تراعي الضوابط المهنية حفاظاً على سمعتها وحصتها السوقية وذلك بتقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية مقارنة مع المكاتب الصغيرة والمتوسطة.

توصيات الدراسة:

إن أهم ما توصي به هذه الدراسة يتمثل فيمايلي:

١- السعي باتجاه تطوير القوانين الناظمة لمهنة المراجعة في سورية للوصول بمهنة المراجعة إلى المستوى المطلوب و ذلك بغية تقديم تقارير مالية تتصف بجودة عالية وتوفر للمستفيدين معلومات عن الوضع المالي للشركة التي تعبر عنها و بالتالي تكون القرارات التي سيتخذونها سليمة.

٢- السعي باتجاه إلزام مكاتب المراجعة باتباع قواعد و أساسيات الممارسة المهنية للمراجعة و الالتزام بالجوانب الأخلاقية بما يحد من مخاطر المراجعة الناجمة عن المراجعة المختلة وظيفياً.

٣- تفعيل آلية الرقابة على مكاتب المراجعة وعلى لجان المراجعة المكلفة بمراجعة نتائج أعمال الشركات النهائية الأمر الذي يضمن سلامة التقارير المالية الصادرة عن مكاتب المراجعة.

٤- تفعيل آلية مقاضاة المكاتب المخالفة للأنظمة والضوابط الناظمة لمهنة المراجعة و عدم التهاون في محاسبة المكاتب التي تثبت عليها تلك التجاوزات

٥- إيجاد آلية مناسبة لتحديد أتعاب مراجع الحسابات لقاء العمليات التي يقوم بها، بما يتناسب مع الواقع المتغير للأحوال الاقتصادية والاجتماعية وبما يحقق مستوى جيدا للمعيشة.

٦- إيجاد آلية مناسبة لضبط وتحديد طبيعة وحجم الخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات، وذلك بهدف زيادة فاعلية عمليات المراجعة التي يقدمها مراجع الحسابات ومنعا لأن لا تكون تلك الخدمات الاستشارية المُقدّمة على حساب وقت المراجعة و جودة المراجعة.

٧- التركيز على عنصر استقلال مراجع الحسابات باعتباره ركيزة أساسية في تقديم مراجعة ذات جودة عالية و عدم التهاون في هذا البند.

References

1. Abbott, L. J., Park, Y. and Parker, S. (2000). **The effects of Audit Committee Activities and Independence on Corporate Fraud**, Managerial Finance, 26(11), 55-67.
2. Alderman, C.W. & Dietrick, J.W. (1982). '**Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs**', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Winter, pp. 54–68.
3. Amerongen, C. M. (2007) **Auditors' Performance in Risk and Control Judgments**: An Empirical Study. Ph. D. dissertation, Vrije Universiteit Amsterdam.
4. Anderson, J., E. Johnson, and P. Reckers. 1994. **Perceived Effects of Gender, Family Structure, and Physical Appearance on Career Progression in Public Accounting**: A Research Note. Accounting, Organizations and Society 19, 483-491.
5. Arruñada, Benito. 1999a. **The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non Audit Services**. Boston/Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
6. Bamber, E.M. and Ayer, V. (2009), "**The Effect of Auditing Firm's Tone at the Top Auditors' Job Autonomy, Organizational;- Professional Conflict, and Job Satisfaction**", International Journal of Accounting and Information management, Vol.17 Issue 2, pp. 136-150.
7. Barber, B., and T. Odean. 2001. **Boys will be boys: Gender, overconfidence, and common stock investment**. Quarterly Journal of Economics 116: 261-92.
8. Barth, M., Beaver, W. & Landsman, W. (2001). **The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view**. Journal of Accounting and Economics, 31, 77-104.
9. Barth, M., Landsman, W. & Lang, M. (2008). **International Accounting Standards and Accounting Quality**. Journal of Accounting Research, 46(3), 467-498.
10. Barton, J. (2005): **Who Cares about Auditor Reputation**? Contemporary Accounting Research 22 (3): 549–586.
11. Bartov, E. & Mohanram, P. (2004). **Private information, earnings manipulations, and executive stock-option exercises**. The Accounting Review, 79(4), 889-1010

12. Bazerman, M. H., K. P. Morgan, and G. F. Loewensein. 1997. **The impossibility of auditor independence**. Sloan Management Review. (Summer):89-94.
13. Benford, T.L. (2000), "**Determinants of Audit Performance: An Investigation of Task/ Technology Fit and Mental Workload**", Dissertation Abstracts International, Vol. 61-08, Section A, pp. 32-41.
14. Beretta, S. & Bozzolan, S. (2004). **A framework for the analysis of firm risk communication**. The International Journal of Accounting, 39, 265-288.
15. Beuselinck, C. & Manigart, S. (2007). **Financial Reporting Quality in Private Equity Backed Companies: The Impact of Ownership Concentration**. Small Business Economics, 29, 261-274.
16. Bierstaker, J. L. and Wright, S. (2001) **A Research Note Concerning Practical Problem-Solving Ability as a Predictor of Performance in Auditing Tasks**, Behavioral Research in Accounting, 13, pp. 49–62.
17. Blue Ribbon Committee (1999). **Report and Recommendation of the Blue Ribbon Committee on Improving Effectiveness of Corporate Audit Committees**. New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
18. Botosan, C. (2004). **Discussion of a framework for the analysis of risk communication**. The International Journal of Accounting, 39, 289-295.
19. Cadbury, A.1992. The **financial aspects of corporate governance**. London: Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance.
20. Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2010) **Traditional accountants and business professionals**: Portraying the accounting profession after Enron. Accounting, Organizations and Society.
21. Chan, K., Kleinman, G. and Lee, P. (2009), "**The Impact of Sarbanes-Oxley on Internal Control Remediation**", International Journal of Accounting and Information Management, Vol.17 Issue 1, pp. 53-65.
22. Chan, L. (2009), "**Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions**", Contemporary Accounting Research, Vol. 26 No. 1, pp. 201-230.
23. Chen, C. I. and Yen ,G . and Fu, C.J. and Chang,F.H., 2007,**Family Conttrol ,Auditor independence, and Audit**

Quality: Empirical Evidence from The Tse-listed Firms, Corporate Ownership and Control,vol .4,PP .96-100

24. Chin, C-L., and H-Y Chi. 2008. **Sex Matters: gender differences in audit quality**. Working paper presented at the 2008 Annual Meeting of the American Accounting Association, August 3-6, Anaheim.
25. Chung, Janne & Gary Monroe .2001. **A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment**. Behavioral Research in Accounting, 13, pp. 111-126.
26. Church, B. K., Davis, S. M. and McCracken, S. A. 2008. **The auditor's reporting model**: A literature overview and research synthesis, Accounting Horizons, 22(1), pp. 69-90.
27. Coate, C. J, R. Florence, and K.L. Kral (2002): "**Financial Statement Audits, a Game of Chicken?**" Journal of Business Ethics 41, 1 – 11.
28. Cohen, J., Krishnamorthy, G. & Wright, A. (2004). **The corporate governance mosaic and financial reporting quality**. Journal of Accounting Literature, 23, 87-152.
29. Cole, V., Branson, J. & Breesch, D. (2007). **A review of the different methods developed to measure the comparability of financial statements**, Working paper series.
30. Cook, E. & Kelley, T. (1991). '**An international comparison of audit time-budget pressures: the US and New Zealand**', *Woman CPA*, 53 (2), pp. 25–30.
31. Coram, P., J. Ng, and D. Woodliff. 2003. **A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors**. Australian Accounting Review 13, 38-44.
32. Daske, H. & Gebhardt, G. (2006). **Internation Financial Reporting Standards and Experts**' Perceptions of Disclosure Quality. Abacus, 42(3-4), 461-498.
33. DeAngelo, L.E. (1981), "**Auditor Size and Audit Quality**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 No.3, pp. 183-99.
34. Deaux, K. and Major, B. (1987) **Putting gender into context: An interactive model of gender-related behavior**, Psychological Review, 94(3), pp. 369–389.
35. Dechow, P. & Dichev, I. (2002). **The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors**. The Accounting Review, 77, 35-59
36. DeZoort, F.T. and Lord, A.T. (1997), "**A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting**", Journal of Accounting Literature, Vol. 16, pp. 28-85.
37. Donnelly, P.D., Quirin, J.J. and O'Brian, D. (2006), "**Attitudes towards Dysfunctional Auditing Behaviour: The Effect of**

Locus of Control, Organizational Commitment and Position", Journal of Applied Business Research, Vol. 19 No. 1, pp. 95-108.
38. Dwyer, P. D., & Roberts, R. W. (2004): **The contemporary gender agenda of the US public accounting profession: embracing feminism or maintaining empire**? Critical Perspectives on Accounting, 15(1), 159–177.
39. Ettredge, M., et al. 2003, "**An Empirical Study of Audit Effort Budgeting Dynamics**", Working Paper, University of Kansas.
40. FASB (2008). **Financial Accounting Series**, Statement of Financial Accounting Standards No. 1570-100: Exposure Draft on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting. Norwalk.
41. Fleming, M.K. (1980). '**Budgeting practices in large CPA firms'**, *Journal of Accountancy*, May, pp. 55–62.
42. Francis, J. R. (2004) **What Do We Know About Audit Quality**? British Accounting Review, 36(4), pp. 345–368.
43. Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. & Schipper, K. (2004). **Cost of Equity and Earnings Attributes**. The Accounting Review, 79(4), 967-1010.
44. Francis,J. R, 2004,**What do We know about audit quality**?,British Accounting Review, vol.36,No.4 ,PP. 345-350 .
45. Frankel, R., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. 2002. **The relation between auditors' fees for non audit services and earnings quality**. *The Accounting Review* 77 (Supplement): 71–114.
46. Gable, M. and Dangello, F. (1994), "**Locus of Control, Machiavellianism, and Managerial Job Performance**", The Journal of Psychology, Vol. 128, pp. 599-608.
47. Gaeremynck, A. & Willekens, M. (2003). **The Endogenous Relationship between Audit-Report Type and Business Termination: Evidence on Private Firms in a Non- Litigious Environment**. Accounting and Business Research, 33(1), 65-79.
48. Geiger, M. A.and Rama,D.V ., 2006,**Audit Firm Size and Going –Concern Reporting Accuracy**, Accounting Horizons, Vol. 20,No .1 , PP.1-4.
49. Giacomino, D., and T. Eaton. 2003. **Personal Values of Accounting Alumni: An Empirical Examination of Differences by Gender and Age**. Journal of Managerial Issues 15, 369-380.
50. Gold, A., Hunton, J. E. and Gomaa, M. (2009) **The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors**' Judgments, Accounting Horizons, 23(1), pp. 1–18.

51. Goldman, A. and Barlev, B. (1974), "**The Auditor-firm Conflict of Interest: Its Implications for Independence**", The Accounting Review, Vol. 4, pp. 707-718.
52. Gold-Noteberg, A.H., Hunton, J.E. and Gomaa, M.I. (2006), "**The Impact on Client and Audit Gender on Auditor Judgment**", ERIM Report Series Research in Management, Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management.
53. Goodwin, J, and Seow, J. L. (2000). **The influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing**: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore, Journal of Accounting and Finance, 42(3),195-224
54. Gundry, C.L. (2006), "**Dysfunctional Behaviour in Modern Audit Environment: The Effect of Time Budget Pressure and Auditors' Personality Type on Reduced Audit Quality Practices**", University of Otago, New Zealand, Bachelor of Commerce Dissertation.
55. Hamilton, J; Ruddock,C ; Stockes,D. and Taylor, S. 2005, **Audit partner rotation, Earnings Quality and Earnings Conservation**. Working paper.https:// http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=740846
56. Hampel, R. 1998. **Committee on corporate governance**: final report. London: Gee Publishing.
57. Hardies, Breesch & Branson. 2010. **Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from modified audit opinions**. Working paper.
58. Hardies, K., Breesch, D. and Branson, J. (2009) **Male and Female Auditors: Who in this Land is the Fairest of All**? Accountancy & Bedrijfskunde, 29(7), pp. 22–30.
59. Hay W. and R. W.Knechel (2010): **Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education**, Issues in Accounting Education, 15(4), pp. 695–712.
60. Healy, P. & Wahlen, J. (1999). **A review of the earnings managment literature and its implications for standard settings**. Accounting Horizons, 13(4), 365-383.
61. Hermanson, R., Dykes, L. & Turner, D. (1987). '**Enforced competition in the accounting profession: does it make sense**?', *Accounting Horizons*, 1, 4 December, pp. 13–19.
62. Herrbach, O. 2001. **Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract**. The European Accounting Review 10, 787- 802.

63. Hirst, D., Hopkins, P. & Wahlen, J. (2004). **Fair Values, Income Measurement, and Bank Analysts**' Risk and Valuation Judgments. The Accounting Review, 79(2), 453-472.
64. Hopwood, A. (1973). ***An Accounting System and Managerial Behaviour***, Saxon House.
65. Humphrey, C. & Moizer, P. (1990). **`From techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function'**. Critical Perspectives on Accounting, 2, pp. 217--238.
66. IASB (2008). **Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting**: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information. London.
67. Ittonen, Miettinen & Vahamaa. 2008. **Does female representation on audit committees affect audit fees**? Working paper.
68. Iu, J. & Clowes, C. (2004). **Evaluating a measure of content quality for accounting narratives (with an empirical application to narratives from Australia**, Hong Kong, and the United States). Working paper series.
69. Jeppesen, K.K. (1998). **`Reinventing auditing, redefining consulting and independence'**. The European Accounting Review, 7(3), pp. 517--539.
70. Jonas, G. & Blanchet, J. (2000). **Assessing Quality of Financial Reporting**. Accounting Horizons, 14(3), 353-363.
71. Jones, T.M. 1991. **Ethical Decision Making by Individuals in Organizations : An Issue- Contingent Model**. Academy of Management Review 16, 366-395.
72. Kallapur,S .and Sankaragurus wamy ,S . and Zang , Y., 2008, **Audit Market Competition and Audit Quality** ,PP. 1-4.
73. Kim, J., Simunic, D., Stein, M. & Yi, C.H. (2007). **Voluntary Audits and the Cost of Debt Capital for Privately Held Firms**: Korean Evidence. Working paper series.
74. Knechel, R. W. 2000. **Behavioral research in auditing and its impact on audit education**, Issues in Accounting Education, 15(4), pp. 695-712.
75. Knechel, W. R, 2009, **Audit Lessons from the Economic Crisis: Rethinking Audit Quality** ,Inaugural Lecture, Maastricht University, PP. 1-16.
76. Krishnan, G. & Parsons, L. (2008). **Getting to the Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality**. Journal of Business Ethics, 78(1), 65-76.
77. Krishnan, J. and Schauer, p. c., 2000,**Differences in Quality among Audit Firms** ,Journal of Accountancy,p.85.

78. Larker, D.F. and Richardson, S.A. (2004), "**Fees Paid to Audit Firms, Accruals Choices, and Corporate Governance**", Journal of Accounting Research, Vol. 42, pp. 625-658.
79. Lee, B., 2002, "**Professional Socialisation, Commercial Pressures and Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing–a Contextual Interpretation**", British Accounting Review , (Vol. 34 No. 4), PP 315- 33.
80. Levitt, A. and Dwyer, P. (2002), "**Take on the Street**", New York, NY: Pantheon.
81. Lightner, S.M., Adams, S.J. and Lightner, K.M. (1982), "**The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behaviour**", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 2, pp. 1-12.
82. Liou, F. and Yang, C. (2008), "**Perdicting Business Failure Under the Existence of Fraudulent Financial Reporting**", International Journal of Accounting and Information management, Vol.16 Issue 1, pp. 74-86
83. Lord, A. and DeZoort, F. (2001), "**The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure**", Accounting, Organizations and Society, Vol. 26 Issue 3, pp 215-235.
84. Louwers, T., Ramsay, R., Sinason, D. and Strawser, J. (2005), **Auditing and Assurance Services**, New York, NY: McGraw-Hill Irwin.
85. Lu, T; 2005, **Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence And Audit Quality**?, Jornal Of Accounting Research, Vol.44(3), Pp.561-583.
86. Maines, L. & Wahlen, J. (2006). **The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research**. Accounting Horizons, 20(4), 399- 425.
87. Malone, C., and R. Roberts. 1996, "**Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors**", Auditing: A Journal of Practice & Theory , (Vol. 15), PP 49- 64.
88. Margheim, L. & Pany, K. (1986). `**Quality control, premature signoff and underreporting of time: some empirical findings**'. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 5(2), pp. 50--63.
89. Marshall, A.G. and Dasaratha, V.R. (2003), "**Audit Fees, Non-audit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies**", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 22 Issue 2, pp. 53-69.
90. Matthews, D., Anderson, M. & Edwards, J.R. (1998). **The Priesthood of Industry: The Rise of the Professional**

Accountant in British Management, Oxford University Press, Oxford.

91. Maupin, R., and C. Lehman. 1994. **Talking Heads: Stereotypes, Status, Sex-Roles and Satisfaction of Female and Male Auditors**. Accounting, Organizations and Society 19, 427-437.
92. McNair, C.J. (1991). '**Proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behaviour'**, *Accounting Organisations and Society*, 16, (7), pp. 635–653.
93. McNamara, S.M. and Liyannarachchi, G.A. (2008), "**Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour Within and Occupational Stress Model**", Accountancy Business and Public Interest, Vol. 7 No. 1, pp. 237-268.
94. Meyers-Levy, Joan. 1989. **Gender differences in information processing: a selectivity interpretation**. Patricia Cafferata & Alice M. Tybout (Eds) Cognitive and Affective Responses to Advertising. Lexington (Mass.): Lexington Books, pp. 219-260.
95. Moeinaddin ,M .and Keshavarzian ,S ; 2013, **Identifying and Ranking the Factors Impacting Audit Quality from the Perspective of Audit Firms Using FANP and FTOPSIS** , interdisciplinary journal of contemporary research in business, april,vol 4 ,no 12.
96. Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. and Bazerman, M.H. (2006), "**Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling**", Academy of Management Review, Vol. 31, pp. 10-29.
97. Murphy, R. (1991). '**Time to rebuild the audit foundations'**, *Accountancy*, May, pp. 23–24.
98. Nazli, M., Smith, M. and Z. Ismail. 2010. **Auditors' Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Practices: A Preliminary Study from Malaysian Context**. Faculty of Business and Law, Edith Cowan University, Australia.
99. Nichols, D. & Wahlen, J. (2004). **How Do Earnings Numbers Relate to Stock Returns**? A Review of Classic Accounting Research with Updated Evidence. Accounting Horizons,
100. Nordqvist, S., Hovmark, S. and Zika-Viktorsson, A. (2004), "**Perceived Time Pressure and Social Processes in Project Teams**", International Journal of Project Management, Vol. 22 Issue 6, August 2004, pp. 63-468.
101. Olivier, H. (2001), "**Audit Quality, Auditor Behaviour and the Psychological Contract**", The European Accounting Review, Vol. 10 Issue 4, pp. 787-802.

102. Otley, D. and B. Pierce, “**The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style,**” Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, pp. 405-420, 1995.

103. Otley, D.T. & Pierce, B.J. (1996). `**Auditor time budget pressure: consequences andantecedents**'. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 9(1), pp. 31--58.

104. Paino, H., T Azlan and S. Iskandar. 2011. **Dysfunctional Audit Behaviour:The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behaviour and Effectiveness of Audit Review**. European Journal of Social Sciences 21, 436-446.

105. Pierce, B. and B.Sweeney. 2010. **The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants**. International Journal of Auditing 14, 74-99.

106. Pierce, B. and Sweeney, B. (2004), “**Management Control in Audit Firms: A Qualitative Examination**”, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 17, pp. 779- 812.

107. Ponemon, L.A. (1992). `**Auditor underreporting of time and moral reasoning: An experimental lab study'**. Contemporary Accounting Research, 9(1), Fall, pp. 171--189.

108. Porter, L.W, Steers, R.M., Mowday, R.T. and Boulian, P.V. (1974), “**Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turnover among Psychiatric Technicians**”, Journal of Applied Psychology, Vol. 59, pp. 603-9.

109. Power, M.K. (1992). `**From common sense to expertise: re¯ections on the prehistory of audit sampling'**. Accounting, Organizations and Society, 17(1), pp. 37--62.

110. Raghunathan, B. (1991). ‘**Premature signing-off of audit procedures: an analysis**’, Accounting Horizons, 5 (2), pp. 71–79.

111. Rani, H., Markelevich, A. and Barragato, C.A. (2007), “**Auditor Fees and Audit Quality**”, Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 8, pp. 215-235.

112. Reisch, J. T, 2000,**Ideas for Futur Research on Audit Quality**, Auditing Section American accounting Association, vol. 24,No.1.

113. Rezaee, Z. (2003). **High-quality financial reporting**: The six-legged stool. Strategic Finance, 84(8), 26-30.

114. Rhode, J. (1978). ***The Independent Auditor’s Work Environment: A Survey***, Commission on Auditors’ Responsibilities, Research Study No. 4, AICPA, New York

115. Ruzaidah, R. and Takiah, M.I. (2004). **the Effectiveness of Audit Committee in Monitoring the Quality of Corporate Reporting, A chapter in Corporate Governance**: An International Perspective. MICG Publication: 154-175.

116. Shapeero, M., Koh, H.C. and Killough, L.N. (2003), "**Underreporting and Premature Sign-off in Public Accounting**", Managerial Auditing Journal, Vol. 18 No. 6/7, pp. 478-489.

117. Sikka, P. & Willmott, H. (1995). `**The power of ``independence'': defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom**'. Accounting, Organizations and Society, 20(6), pp. 547--581.

118. Sloan, R. (2001). **Financial accounting and corporate governance: a discussion**. Journal of Accounting and Economics, 32, 335-347.

119. Smith, R. (1995), "**Underreporting Time: An Analysis of Current Tax Practice**", Journal of Applied Business Research, Vol. 11, pp. 39-45.

120. Song, J and Windram, B, (2000). **The Effectiveness of Audit Committee: Experience from UK**, Working Paper. 12th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues. Beijing. China. 21-24, October.

121. Tan, H. T. and Kao, A. (1999) **Accountability Effects on Auditor's Performance: The Influence of Knowledge, Problem-Solving Ability, and Task Complexity**, *Journal of Accounting Research*, 37(1), pp. 209–223.

122. Turley, W.S. & Cooper, M. (1991). **Auditing in the United Kingdom: A Study of Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms**, Prentice Hall/ICAEW, London.

123. Waggoner, J.B. & Cashall, J.D. (1991). `**The impact of time pressure on auditors' performance**'. Ohio CPA Journal, 50(1), pp. 27--32.

124. Watkins, A. L., Hillison,W. and Morecroft, S.E. 2004. **Audit Quality: A synthesis of theory and empirical evidence**. Journal of Accounting Literature, 23, 1 – 37.

125. Watts, R; Zimmerman J. 1983. **Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence**. Journal of law and economics, 26(3):613-633.

126. Weber, Bernhard; Marion Wittchen & Guido Hertel. 2009. **Gendered ways to motivation gains in groups sex roles**. A Journal of Research, in press.

127. White, M. J., & White, G. W. (2006). **Implicit and Explicit Occupational Gender Stereotypes**. Sex Roles, 55(3), 259–266.
128. Willekens, M. (2008). **Effects of external auditing in privately held companies: Empirical evidence from Belgium**. Working paper series.
129. Willett, C. & Page, M. (1996). `**A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK Chartered Accountants'**. British Accounting Review, 28, pp. 101--120.
130. Willmott, H., Sikka, P. & Puxty, A. (1994). `**Barely a¯oat: The industrialization and selfregulation of accounting'**. The Journal of Applied Accounting Research, 2(1), pp. 58--79.
131. Yuen, D.Y.2012, "**Dysfunctional Auditing Behaviour: Empirical Evidence on Auditors' Behaviour in Macau**", International Journal of Accounting and Information management, Vol.12, pp. 113-133.
132. Zuraidah, M., and Takiah, M. (2007), "**Audit Judgment Performance: Assessing the Effect of Performance Incentives, Effort and Task Complexity**", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 Issue 1, pp. 34-52

الملحق

استمارة استبيان

إيماناً بقيمة البحث العلمي و وضرورة ربطه بالواقع العملي الذي من شأنه أن يساعد على حل المشاكل المرتبطة بذلك الواقع، يقوم الباحث بإعداد دراسة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات بعنوان عن((**أثر ممارسات المراجعة غير المنتظمة في جودة التقارير المالية**)) وفي سبيل إتمام هذه الدراسة يرجو الباحث منكم التكرم بالإجابة على مجموعة الأسئلة التي يحتويها الاستقصاء حتى يتسنى له التعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بموضوع الدراسة

مع فائق التقدير والامتنان لتعاونكم و مساهمتكم في الإجابة على محتويات هذه القائمة مع التأكيد على أن إجاباتكم ستبقى في موضع السرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكراً لكم حسن تعاونكم ...

المشرف:

الأستاذ الدكتور: إبراهيم العدي

جامعة دمشق

الباحث:

أحمد يونس رمضان

جامعة دمشق

أسئلة الاستقصاء المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية حول المستقصى:

يرجى وضع علامة (√) أمام الفئة التي تعبر عن رأيكم.

أولاً- خصائص عينة البحث:

١. **الجنس:**

(   ) ذكر   (   ) انثى

٢. **العمر:**

( ) أقل من ٢٥ سنة

( ) من ٢٥ إلى أقل من ٣٥ سنة

( ) من ٣٥ إلى أقل من ٤٥ سنة

( ) فوق ٤٥ سنة

٣. **ما هي طبيعة الوظيفة التي تشغلها:**

(   ) مراجع حسابات   ( ) محاسب قانوني

٤. **ماهي مدة العمل في مجال المحاسبة :**

( ) أقل من ٣ سنوات

( ) من ٣ إلى ٥ سنوات

( ) من ٥ إلى ١٠ سنوات

( ) من ١٠ إلى ١٥ سنة

( ) أكثر من ١٥ سنة

٥. **المؤهل العلمي:**

( )دكتوراه ( ) ماجستير ( )إجازة ( )غير ذلك.

أولاً: أسئلة الاستقصاء المتعلقة بممارسات المراجعة غير المنتظمة.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١ - خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.					
أ- تعتبر الاختبارات التي يتم إجراؤها متعبة وشاقة.					
ب- هناك العديد من الاختبارات والعمليات الطويلة.					
ج- القواعد الناظمة لتطبيق اختبارات المرجعة هي قواعد صارمة.					
د- بعض اختبارات المراجعة التي يتم إجراؤها بسيطة ولا داعي لها أصلاً					
٢ - خفض حجم العينة:					
أ- هناك تفاوت كبير في وقت الانتهاء من فحص العينات بين بعض الزملاء.					
ب- إن إجراءات المراجعة المطبقة على العينات الكبيرة ذات كلفة عالية.					
ج- إن العينات الخاضعة للمراجعة متشابهة من حيث الخصائص					
د- يشتكي بعض المراجعين من كبر حجم العينات					
ه- أحياناً لا أتمكن من اختبار كامل بنود العينة					
و- إن كبر حجم العينات يشعر المراجعين بالإرهاق.					
٣- استخدام أساليب عينات شخصية.					
أ- يوجد بعض التهاون في الالتزام بخطة المراجعة الموضوعة من قبل فريق المراجعة					
ب- بعض المراجعين في مكاتب المراجعة ليس لديهم الخبرة المهنية التامة والانضباط الكامل					
ج- بعض النتائج في اختبار العينات تقوم على خبرة المراجع واستنتاجاته					
د- بعض العينات يتم اختيارها بناء على رأي المراجعين					
ه- الأساليب المستخدمة لاختيار العينات هي أساليب معقدة					
و- تشرف الإدارة دائماً على نتائج عمل المراجعين					
٤- قبول دليل المراجعة قليل الأهمية والمشكوك فيه					
أ- إن أي دليل في العملية يعتبر دليلاً هاما يتم الأخذ به					
ب- بعض الأدلة لا تعتبر مفيدة للمراجع من أجل إبداء رأيه					
ج- في بعض العمليات قد لا أجد دليلاً واضحاً وكافياً لإبداء رأي					
د- أحياناً يتم إهمال بعض الأدلة لعدم التأكد والتثبت منها					
ه- يتم رفض بعض الأدلة لعدم اكتمال القرائن					
و- لا أستفسر دوماً فيما إذا كان الدليل الذي حصلت عليه صحيحاً ومثبتاً قبل اعتماده					
٥- إنهاء إجراءات المراجعة قبل اكتمالها					
أ- أحياناً وخلال سير العملية يتم استشراف النتيجة النهائية فيتم إيقاف العملية					
ب- إذا تم طلب إيقاف العملية فإن المرتجع يوقفها حتى إن لم تكن منتهية بعد					
ج- لا توجد هناك اجراءات تتعلق بتتبع عمل المراجع					
د- المراجع غير مسؤول من قبل الإدارة حول إجراءات المراجعة					
ه- عند انهاء المراجعة قبل موعدها لا يتم إبلاغ العميل بذلك					

ثانياً: أسئلة الاستقصاء المتعلقة بالعوامل المؤدية إلى ممارسات المراجعة غير المنتظمة

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١- ضغوط موازنة الوقت.					
أ- يقوم مراجع الحسابات باختصار بعض المراحل الأساسية في عملية المراجعة					
ب- يضغط مراجع الحسابات أحيانا العينات التي يفحصها أثناء قيامه بعملية المراجعة					
ج- يقبل مراجع الحسابات بالأدلة الضعيفة في حال عدم توفر أدلة كافية لإبداء الرأي					
د- يبتعد مراجع الحسابات عن أداء العمليات المعقدة والطويلة قدر المستطاع					
هـ- لا يراعي مراجع الحسابات أحيانا بعض معايير المراجعة الناظمة للعمل					
٢- أتعاب المراجعة					
أ- هناك تفاوت في أتعاب المراجعة بين بعض المكاتب المتشابهة					
ب- الأتعاب التي يتقاضاها بعض مراجعي الحسابات لا تحقق طموحاتهم					
ج- الأتعاب التي يتقاضاها بعض المراجعين لا تقدر جهدهم المبذول					
د- يفضل مراجع الحسابات التعاقد مع العملاء الذين يقدرون جهده ويرضونه					
و- يحاول بعض المراجعين وضع تقرير مرضي لجميع الأطراف					
ز- يقوم المراجع بتقديم خدمات غير المراجعة لتعظيم أتعابه					
٣- حجم مكتب المراجعة					
أ- مكاتب المراجعة الكبيرة أكثر التزاماً بالمعايير والضوابط المهنية من الصغيرة والمتوسطة					
ب- إن مكتب المراجعة الكبير يراعي الحصول على أتعاب عالية و تقديم مراجعة بجودة عالية					
ج- إن المكاتب المتوسطة والصغيرة تولي اهتماماً أكبر لقضية الأتعاب					
د- إن مراجعي المكاتب الكبيرة أكثر خبرة في الممارسة من نظرائهم في المتوسطة والصغيرة					
هـ- إن مراجعي المكاتب المتوسطة والصغيرة أقل تشدداً تجاه المعايير المتبعة					
٤- تعقيد مهمة المراجعة:					
أ- يبتعد المراجع عن العمليات الطويلة					
ب- يتخذ المراجع أحياناً تدابير وممارسات مختصرة					
ج- يقبل المراجع أحيانا بالأدلة منخفضة الأهمية					
د- لايجد مراجع الحسابات أحياناً محفزاً لزيادة جهده في العملية					

هـ- يشعر المراجع أحيانا بالملل والضجر من سير العملية					
و- يزيد المراجع من استخدام تقديره الشخصي للحكم في بعض العمليات					
٥- ظروف المنافسة السائدة:					
أ- تسعى مكاتب المراجعة إلى جذب العملاء المختلفين					
ب- هناك زيادة كبيرة في أعداد مكاتب المراجعة في بيئة العمل الحديثة					
ج- تتعاقد معظم مكاتب المراجعة مع أكثر من عميل في نفس الوقت					
د- تفرض الظروف الجديدة على مكاتب المراجعة السرعة في إنجاز العمل الموكل لها					
٦- استقلال مراجع الحسابات					
أ- بعض المراجعين لا يلتزمون بالضوابط المهنية أثناء سير العمل					
ب- يرضخ بعض مراجعي الحسابات لرغبات الأطراف الأخرى و إملاءاتهم					
ت- لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية					
ث- لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات المالية بصدقية تامة					
ج- لا يعرض بعض المراجعين كافة المعلومات بأمانة و عدالة عالية وعدم الإخفاء					
ح- توجد هناك مصالح مشتركة بين بعض المراجعين و الشركة التي يدققونها					
٧- تقديم خدمات غير المراجعة (الاستشارية)					
أ- يسعى مراجع الحسابات إلى زيادة أتعابه التي يتقاضاها من منشأة العميل					
ب- يطلب أغلب العملاء من مراجع الحسابات تزويدهم ببعض الخبرات إضافة إلى عملية المراجعة					
ت- يخصص مراجع الحسابات بعضاً من وقته للقيام ببعض الأنشطة التي يطلبها منه العميل					
ث- يقوم مراجع الحسابات بتقديم الاستشارات العامة لمنشأة العميل					
ج- يزود مراجع الحسابات منشأة العميل برأيه في بعض العقبات التي تواجهها ويطلع بها مراجع الحسابات					
ح- يكلف مكتب المراجعة مراجعي الحسابات العاملين لديه بالقيام بأعمال إضافية قد يطلبها العميل					

ثالثاً: أسئلة الاستقصاء المتعلقة بجودة المراجعة

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الملاءمة:					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية قاصرة عن عرض الفرص التجارية والمخاطر المرافقة					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالطبيعة الاستشرافية التنبؤية للمستقبل					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالافصاح الكامل					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالعدالة					
المصداقية:					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالصدقية العالية والحياد					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالشمولية					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتتمتع بالكفاءة العالية					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالفاعلية					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تلبي حاجات المستخدمين					
بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية لا تتمتع بالشفافية ولا تمثل الواقع					

Abstract:

External audit has an essential role in the economic ~~life~~ because of what auditor's report adds to the confidence of the financial statements of economic units, and its adoption by the beneficiaries of financial reporting, whether they are investors or lenders or banks or tax or financial departments and other groups of stakeholders. What supports and increases this confidence is the auditor’s qualifications -practical and professional experience- that enables him/her to do the auditing tasks in the fullest manner without prejudice to the accepted standards and procedures used in the audit profession, as well as his care which required by the practice of the profession in all its stages. In order to provide high quality audit and do not contain any defect reflects references from which the quality of financial reports examined. This study is An attempt to determine the effect of irregular auditing practices as one of the behaviors references dysfunctional on the quality of the financial reporting which prepared with the supervising of auditor.

The study was divided into two aspects: the first, addresses the theoretical side, The concept of irregular auditing practices and the potential impact in the case if the Auditor did these practices, and thus it effect directly in the nature of the issued report which includes his/her opinion in the process, which in turn is reflected in The final financial reports. The second aspect is the practical section, it is based on the data collection and analysis using the questionnaire as a key tool for data collection, which distributed to a number of auditors and accountants practicing the profession of auditing representing the financial control to find out the effect of irregular auditing practices carried out by the auditors audit firms in the quality of financial reports submitted to them by companies

Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education
Damascus University
Faculty of Economics - Department of Accounting

Project research presented complement for master's degree in auditing entitled:

The impact of irregular auditing practices in the quality of financial reports

(Analytical Field Study in Syria)

Prepared by : **Ahmad Yonos Ramadan**

Advisor : Dr. Ebraheem al adee