



جمهورية السودان
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

**العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجية
من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن
"دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة و المراجعة في الجمهورية اليمنية"**

**The Determinant Factors of the External Auditor's towards
The Administration Choices of the Alternative Accounting Policies in Yeman**

**"A Field Study in Accounting and Auditing Environment
in the Republic of Yemen"**

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إعداد الدارس /

علي محسن محسون باسردة

إشراف الأستاذ الدكتور /

مصطفى نجم البشاري

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1438هـ - 2017م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

﴿وَاتَّقُوا يَوْمًا تُرْجَعُونَ فِيهِ إِلَى اللَّهِ ۖ ثُمَّ تُوَفَّى كُلُّ نَفْسٍ مَّا كَسَبَتْ
وَهُمْ لَا يُظْلَمُونَ﴾

سورة البقرة: آية (٢٨١)

الإهداء

إلى مروح والدي براً وعرفاناً . . . تعمدته الله بواسع رحمته

إلى والدي براً ووفياً . . . ببارك الله في عمرها

إلى من كانوا ولا يزالوا عوني وسندي . . . إخواني الأعزاء

إلى نزوجتي وأبنائي مريم ، دعاء ، محمد ، مهند ، محسن

إلى كل من علمني وسأهم في هذا الجهد .

الشكر والتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، أحمده ربي جل في علاه الذي وفقني وأعانني لإكمال هذا العمل، والشكر له من قبل ومن بعد ، فهو المستحق للشكر في كل وقت وعلى كل حال ، واصلني وأسلم على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم ، وعرفانا بالفضل لأهله، أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى جمهورية السودان شعبا وحكومة على ما قدموه لي من تسهيلات جمة، كما أتقدم بالشكر والتقدير وعظيم الامتنان إلى أستاذي الفاضل الدكتور/ مصطفى نجم البشاري أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا المشرف العلمي على هذه الرسالة الذي كان له عظيم الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في إنجاز هذه الدراسة، فقد اعطى من وقته وجهده ولم يبخل بنصحه وإرشاده وملاحظاته القيمة حتى تم إخراج هذا العمل بصورته الحالية، فله مني كل الشكر والتقدير وأسأل الله أن يجزيه خيرا على ما قدم، كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الدكتور/ عبدالرحمن البكري منصور أستاذ المحاسبة المشارك في جامعة النيلين والدكتور/ بابكر إبراهيم الصديق أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا على قبولهم الاشتراك في مناقشة الرسالة والذي كان لملاحظاتهم القيمة أثر على إخراجها بصورة أفضل، وأسأل الله جل في علاه أن يجزيهم خيرا على ذلك.

كما لا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا الذي كان لي شرف الانتساب لأن أكون أحد طلابها ، وأشكر كل الأساتذة في قسم المحاسبة والتمويل بكلية الدراسات التجارية بجامعة السودان كما أشكر كل منتسبي كلية الدراسات العليا بجامعة السودان على ما قدموه من تعاون أثناء فترة الدراسة ، كما لا يفوتني أن أشكر أيضا كل العاملين في مكتبة كلية الدراسات التجارية جامعة السودان ومكتبة جامعة الخرطوم وكذا مكتبة جامعة النيلين على التعاون البالغ الذي حظيت به من قبلهم أثناء فترة البحث والدراسة. كما أتقدم أيضا بالشكر الجزيل لرئيس ومديري عموم وموظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، وكذلك أعضاء وسكرتارية جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين وكافة الأساتذة في أقسام المحاسبة في جامعتي صنعاء وعدن.

وأخيرا أشكر كل من قدم لي عوناً أو أسدى لي نصحا ، كما أنني ألتمس العذر ممن فاتتني شكرهم ، وأسأل الله أن يجزيهم جميعا خير الجزاء .

الباحث

المستخلص

تناولت الدراسة مشكلة العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من قيام إدارة المنشأة باختيار ما يناسبها من السياسات المحاسبية البديلة والتي توفرها معايير المحاسبة ، هذه البدائل التي تستخدمها الإدارة في تحريف معلومات قوائمها المالية لتحقيق مكاسب ذاتية على حساب مستخدمي هذه المعلومات ، الأمر الذي يحتمل المراجع مسؤولية إبداء موقف محايد من هذه الممارسات ، وعلى ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي: ماهي العوامل المؤثرة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية؟

وقد هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي واختبار أثر هذه العوامل على موقف المراجع من ممارسات الإدارة واختيارها من بين السياسات المحاسبية البديلة بقصد تحريف معلومات التقارير المالية في بيئة الأعمال في الجمهورية اليمنية ، كما هدفت أيضا إلى تحليل العلاقة بين السياسات المحاسبية البديلة وإدارة الأرباح ودراسة دوافع الإدارة نحو استخدام البدائل المحاسبية والآثار المترتبة عليها ، وكذلك تحديد مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي نحو هذه الممارسات والدور الذي يمكن أن يقوم به للحد من تشويه الإدارة للبيانات المالية باستخدام البدائل المحاسبية.

ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث باستخدام عدد من المناهج البحثية حيث تم تصميم استمارة استبانة لغرض جمع البيانات الأولية ، تم توزيع هذه الاستبانة على العينة المستهدفة للدراسة والتي تمثلت في فئة المراجعين في شركات ومكاتب المراجعة والمرخصين بمزاولة المهنة للعام 2016م، وفئة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، وكذلك فئة الأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية اليمنية ، ولتحليل هذه البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات المتوفرة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج اهمها:

- 1- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- 2- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- 3- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- 4- وجود تأثير سلبي ذو دلالة معنوية لتقديم مراجع الحسابات خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

- ٥- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٦- وجود تأثير سلبي ذو دلالة معنوية لأتباع عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٧- وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- وعلى ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث كانت أهم التوصيات تتمثل في الآتي:
- ١- زيادة الجهد من قبل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة محليا ودوليا على تقنين استخدام السياسات المحاسبية البديلة وتقييد الإدارة عند استخدامها لهذه البدائل.
- ٢- ضرورة التزام إدارة العميل على ما أكدت عليه معايير المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بالإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية وأثر هذا التغيير على بيانات القوائم المالية.
- ٣- ضرورة قيام الجهات المشرفة على المهنة بإصدار معايير مهنية محلية وقواعد للسلوك المهني تتناسب مع بيئة ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ، بحيث تعمل هذه القواعد والمعايير على تنظيم المهنة وممارستها تحت غطاء قانوني يحمي منتسبيها ويضمن حقوقهم.
- ٤- ضرورة قيام الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية بوضع الضوابط الكفيلة بتنظيم تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة.
- ٥- وضع معايير خاصة بالأتباع مقابل تقديم خدمات المراجعة للعملاء بما يضمن بذل المراجعين للعناية المهنية اللازمة ، وتنظيم العلاقة بين المراجعين فيما يتعلق باستخدام الأتباع كوسيلة للتنافس والحصول على العملاء بما يهدد أداء وظيفة المراجعة وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
- ٦- تفعيل الدور الذي تقوم به جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بشكل أكبر من خلال تفعيل المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات وتطبيق العقوبات الخاصة بذلك في كل من ثبت تورطه بالتسبب في أضرار للمنتفعين من خدمات المراجعة.

Abstract

This research instigated the problem of factors determining the position of the external auditor towards the acts of the management of the firm to consider what is appropriate to fit its own selection of alternative accounting policies, provided by international accounting standards. Such alternatives, however, might well be used by the management to effect the misstatement of its financial information, in order to acquire private gains on the account of the financial information users. As a matter of fact, such position would render the external auditor responsible for the demonstration of neutral position towards these practices. Based on these facts, the research problem is represented in following main research question: What are the factors affecting the position of the external auditor towards the selection of the management of alternative accounting policies in the accounting and auditing environment in the Republic of Yemen?

The research aimed to study the factors determining the position of the external auditor and examine the effect of these factors on the position of the auditor towards the management practices and its selection of alternative accounting policies with a view to effecting the misstatement of the financial reports' information in the business environment in the Republic of Yemen. The research also aimed to analyze and study the correlation between the alternative accounting policies and the management earnings as well as the motives of the management towards the utilization of alternative accounting and the implications arising therefrom. The research further aimed to determine the responsibility of the external auditor towards these practices and his role to remove any misstatement of financial information made by the management using the accounting alternatives.

To effect the field study numeral research methods have been used, and a questionnaire form has been designed particularly to collect the primary data, which then distributed to the targeted research sample mainly represented in the category of the chartered auditors in audit firms for whom an authorized licenses for the year 2016, have been issued to pursue their business. The questionnaire was also distributed to the category of the auditors working at the Central Bureau for Control and Accounting. This is in addition to the category of the academicians in the accounting sections at government universities in Yemen. To effect the analysis of the research data as well as the process of testing the hypotheses, numeral statistical tests available at the Statistical Package for the Social Sciences program (SPSS) have been performed.

The research, on the other hand, has reached a number of findings, including the following: There is a positive effect that is statistically significant between the commitment of the external auditor to the code of conduct and ethics and his position towards the selection of the management of alternative accounting policies. There is a positive effect that is statistically significant between the commitment of the external auditor to the standards and accounting legislations and his position towards the selection of the management of alternative accounting policies. There is a positive

effect that is statistically significant between the period of the engagement of the external auditor to provide audit services to the client and his position towards the selection of the management of alternative accounting policies. There is a negative effect that is statistically significant between the provision of the external auditor for services other than audit to the audit firm in question and his position towards the selection of the management of alternative accounting policies. There is a positive effect that is statistically significant between the size of the audit firm and the position of the external auditor towards the selection of the management of alternative accounting policies. There is a negative effect that is statistically significant between the fees of the audit process and the position of the external auditor towards the selection of the management of alternative accounting policies. There is a positive effect that is statistically significant between the appreciation of the external auditor for his legal and professional responsibility and his position towards the selection of the management of alternative accounting policies.

Based on the referred to above research findings, the research concluded with the following: The research recommended increasing more efforts locally and internationally from the part of the bodies concerned with the organization of accountancy and audit profession to enact laws and regulations for the utilization of alternatives accounting policies and having the management been restricted upon using such alternatives. The research recommended having the commitment from the part of the management of the firm in audit question to what has been confirmed by the international accounting and auditing standards as to disclosure for change made to the accounting policies and the effect of the same on the financial statements information. The research recommended the bodies concerned with the profession to lay down such local professional standards and code of ethics and conduct as appropriate for the environment of practicing the accountancy and auditing profession in the Republic of Yemen, in such a manner as to give competency for these standards to organize the profession and its practice under the cover of a legal framework that protects those who are affiliated to the same and guarantees their rights. The research recommended the bodies concerned with the audit profession in the Republic of Yemen, to lay down such guaranteed regulations as to organize the provision of the external auditor for services other than audit services. The research recommended laying down such effective standards in respect to the audit fees in consideration of the provision of audit services for clients, in a manner that guarantees exerting professional due care from the part of the auditors and organize the relationship between the auditors in respect of using the fees as a means of competition and obtaining more clients, in a way that threatens the performance of the audit function in accordance with prevailing technical and professional standards. The research recommended activating the role of the association of the Yemeni chartered accountants in a more effective manner, through the activation of the professional responsibility of the auditor as well as the enforcement of the relevant penalties against whoever proved as having been involved in causing harm to those who are benefiting from the audit services.

قائمة الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ح	قائمة الموضوعات
ل	قائمة الجداول
س	قائمة الأشكال
ع	الملاحق
١	المقدمة
٢	أولاً: الإطار المنهجي للدراسة
١١	ثانياً: الدراسات السابقة
٣٣	الفصل الأول: طبيعة السياسات المحاسبية البديلة وعلاقتها بإدارة الأرباح
٣٤	المبحث الأول: مفهوم وطبيعة السياسات المحاسبية
٣٤	١-١-١ مفهوم السياسات المحاسبية
٣٥	٢-١-١ الاختيار من بين السياسات المحاسبية
٣٨	١-٢-١-١ التغيير الإلزامي للسياسات المحاسبية
٣٩	٢-٢-١-١ التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية
٤٣	٣-١-١ المداخل التي تتحكم في بناء السياسات المحاسبية
٤٣	١-٣-١-١ السياسات المحاسبية المبنية على أساس المدخل المعياري
٤٥	٢-٣-١-١ السياسات المحاسبية المبنية على أساس المدخل الإيجابي
٤٩	المبحث الثاني: السياسات المحاسبية وعلاقتها بإدارة الأرباح
٤٩	١-٢-١ مفهوم إدارة الأرباح

٥٢	٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح
٥٣	١-٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح من حيث شرعيتها
٥٣	٢-٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح من حيث تأثيرها على اتجاه الأرباح
٥٤	٣-٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي
٥٤	٤-٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح من حيث هدف الإدارة
٥٥	٣-٢-١ علاقة السياسات المحاسبية البديلة بإدارة الأرباح
٥٧	١-٣-٢-١ المدخل الحقيقي
٥٩	٢-٣-٢-١ المدخل المحاسبي
٦٣	المبحث الثالث: دوافع وآثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
٦٣	١-٣-١ دوافع الإدارة في الاختيار من بين السياسات المحاسبية
٦٤	١-١-٣-١ الدوافع التعاقدية
٦٨	٢-١-٣-١ دوافع السوق
٦٩	٣-١-٣-١ الدوافع التنظيمية
٧٤	٢-٣-١ آثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
٧٤	١-٢-٣-١ الآثار المترتبة على المنشأة ذاتها
٧٦	٢-٢-٣-١ الآثار المترتبة على الجهات المرتبطة بالمنشأة
٨٠	الفصل الثاني: أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بموقف المراجع من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
٨١	المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المراجعة وأثرها على سلوك المراجع
٨١	١-١-٢ طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة
٨٢	٢-١-٢ مفهوم الأخلاقيات المهنية
٨٥	٣-١-٢ مصادر أخلاقيات العمل المهني
٨٥	٤-١-٢ أخلاقيات مهنة المراجعة
٨٧	٥-١-٢ مبادئ وقواعد السلوك المهني للمحاسبة والمراجعة
٨٩	١-٥-١-٢ قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
٩٦	٢-٥-١-٢ قواعد السلوك الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

٩٨	المبحث الثاني: العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
٩٩	٢-٢-١ فترة ارتباط مراجع الحسابات بعمل المراجعة
١٠٣	٢-٢-٢ تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة
١٠٨	٢-٢-٣ حجم مكتب المراجعة
١١٠	٢-٢-٤ أتعاب خدمات المراجعة
١١٣	٢-٢-٥ تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية والمهنية
١١٣	٢-٢-٥-١ المسؤولية القانونية
١١٦	٢-٢-٥-٢ المسؤولية المهنية
١١٩	الفصل الثالث: مسؤولية مراجع الحسابات تجاه اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
١٢٠	المبحث الأول: مسؤولية مراجع الحسابات في ضوء التشريعات المهنية
١٢٠	٣-١-١ مسؤولية المراجع كوكيل عن أصحاب راس المال
١٢٤	٣-١-٢ مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش
١٢٨	٣-١-٣ مسؤولية المراجع تجاه نظام الرقابة الداخلية للعمل
١٣١	٣-١-٤ مسؤولية المراجع عن الحكم على استمرارية المنشأة
١٣٦	المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي في التشريع اليمني
١٣٦	٣-٢-١ مهام وواجبات مراجع الحسابات في التشريع اليمني
١٤٠	٣-٢-٢ حقوق مراجع الحسابات في التشريع اليمني
١٤٢	٣-٢-٣ قواعد وآداب السلوك في التشريع اليمني
١٤٤	٣-٢-٤ مسؤولية مراجع الحسابات في التشريع اليمني
١٤٥	٣-٢-٤-١ المسؤولية القانونية للمراجع في التشريع اليمني
١٤٩	٣-٢-٤-٢ المسؤولية المهنية للمراجع في التشريع اليمني
١٥٣	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
١٥٤	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
١٥٤	٤-١-١ مجتمع وعينة الدراسة
١٥٥	٤-١-٢ أداة الدراسة الميدانية
١٥٦	٤-١-٣ مقياس أداة الدراسة

١٥٧	٤-١-٤ تقييم أداة القياس
١٥٩	٥-١-٤ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (اختبار كولمنجروف-سمرنوف)
١٦٦	٦-١-٤ تطبيق استبانة الدراسة
١٦٦	٧-١-٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة
١٦٩	المبحث الثاني: عرض و تحليل البيانات ومناقشة الفروض
١٦٩	١-٢-٤ خصائص عينة الدراسة
١٧٩	٢-٢-٤ تحليل بيانات الدراسة الأساسية
١٧٩	١-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الأول
١٨٧	٢-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الثاني
١٩٤	٣-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الثالث
٢٠٢	٤-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الرابع
٢١٠	٥-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الخامس
٢١٧	٦-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور السادس
٢٢٣	٧-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور السابع
٢٣١	٨-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الثامن
٢٣٧	٣-٢-٤ ترتيب فرضيات الدراسة
٢٤١	الخاتمة
٢٤٢	أولاً: النتائج
٢٤٥	ثانياً: التوصيات
٢٤٧	قائمة المصادر والمراجع
٢٦٢	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٤٨	نقاط الاختلاف بين مداخل بناء السياسات المحاسبية	(١/١/١)
١٥٥	توزيع الاستبانات على جهات عينة الدراسة	(١/١/٤)
١٥٦	مقياس درجة الموافقة	(٢/١/٤)
١٥٨	معامل ثبات أداة الدراسة	(٣/١/٤)
١٥٩	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الأول	(٤/١/٤)
١٦٠	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الثاني	(٥/١/٤)
١٦١	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الثالث	(٦/١/٤)
١٦٢	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الرابع	(٧/١/٤)
١٦٣	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الخامس	(٨/١/٤)
١٦٣	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور السادس	(٩/١/٤)
١٦٤	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور السابع	(١٠/١/٤)
١٦٥	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الثامن	(١١/١/٤)
١٦٩	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	(١٢/٢/٤)
١٧١	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(١٣/٢/٤)
١٧٢	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(١٤/٢/٤)
١٧٣	توزيع عينة الدراسة حسب شهادات الزمالة المهنية	(١٥/٢/٤)
١٧٥	توزيع عينة الدراسة حسب جهة العمل	(١٦/٢/٤)
١٧٦	توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	(١٧/٢/٤)
١٧٧	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية	(١٨/٢/٤)
١٨٠	التوزيع التكراري لعبارات المحور الأول	(١٩/٢/٤)
١٨٢	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول	(٢٠/٢/٤)
١٨٣	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الأول	(٢١/٢/٤)
١٨٥	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٢٢/٢/٤)

١٨٧	التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني	(٢٣/٢/٤)
١٨٩	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني	(٢٤/٢/٤)
١٩٠	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثاني	(٢٥/٢/٤)
١٩٣	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٢٦/٢/٤)
١٩٥	التوزيع التكراري لعبارات المحور الثالث	(٢٧/٢/٤)
١٩٧	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث	(٢٨/٢/٤)
١٩٨	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثالث	(٢٩/٢/٤)
٢٠٠	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٣٠/٢/٤)
٢٠٢	التوزيع التكراري لعبارات المحور الرابع	(٣١/٢/٤)
٢٠٤	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الرابع	(٣٢/٢/٤)
٢٠٦	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الرابع	(٣٣/٢/٤)
٢٠٨	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٣٤/٢/٤)
٢١٠	التوزيع التكراري لعبارات المحور الخامس	(٣٥/٢/٤)
٢١٢	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الخامس	(٣٦/٢/٤)
٢١٣	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الخامس	(٣٧/٢/٤)
٢١٥	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٣٨/٢/٤)
٢١٧	التوزيع التكراري لعبارات المحور السادس	(٣٩/٢/٤)
٢١٩	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور السادس	(٤٠/٢/٤)
٢٢٠	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور السادس	(٤١/٢/٤)
٢٢٢	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير أتعاب عملية	(٤٢/٢/٤)

	المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	
٢٢٤	التوزيع التكراري لعبارات المحور السابع	(٤٣/٢/٤)
٢٢٦	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور السابع	(٤٤/٢/٤)
٢٢٧	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور السابع	(٤٥/٢/٤)
٢٣٠	أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٤٦/٢/٤)
٢٣٢	التوزيع التكراري لعبارات المحور الثامن	(٤٧/٢/٤)
٢٣٤	الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثامن	(٤٨/٢/٤)
٢٣٥	اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثامن	(٤٩/٢/٤)
٢٣٧	ملخص نتائج ترتيب قوة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع	(٥٠/٢/٤)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
١١	نموذج الدراسة	(١)
٤٢	أنواع وأهداف التغييرات في السياسات المحاسبية	(١/١/١)
٦٢	مداخل إدارة الأرباح	(٢/٢/١)
٧٣	دوافع اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٣/٣/١)
٧٨	آثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة	(٤/٣/١)
١٧٠	التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب العمر	(١/٢/٤)
١٧٢	التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(٢/٢/٤)
١٧٣	التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(٣/٢/٤)
١٧٤	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب شهادات الزمالة المهنية	(٤/٢/٤)
١٧٥	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب جهة العمل	(٥/٢/٤)
١٧٧	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المركز الوظيفي	(٦/٢/٤)
١٧٨	التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية	(٧/٢/٤)

الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
٢٧٨	استمارة الاستبانة	1
٢٨٦	خطاب تحكيم الاستبانة	2
٢٨٧	محكمو الاستبانة	3

المقدمة

وتشتمل على:

أولاً : الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد:

يتمثل الهدف الرئيس لمراجع الحسابات الخارجي في إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وأن هذه القوائم تمثل بصدق المركز المالي للمنشأة محل المراجعة ، وانطلاقاً من هذا الهدف يتوقع المستفيدون من خدمات المراجع الخارجي أن يسهم في زيادة الثقة في معلومات القوائم المالية . إلا أن الأحداث الأخيرة والمتمثلة في انهيار بعض الشركات الأمريكية كشركة "Wrled com" و "Enron" و "World Crossing" و "Edelfia" برهنت على غير ذلك ، حيث أعلنت هذه الشركات إفلاسها بالرغم من تقارير المراجعة الإيجابية لمكاتب المراجعة التي كانت تقوم بمراجعة حسابات هذه الشركات، مما يضع علامات استفهام حول مصداقية هذه المهنة ومدى فاعليتها في القيام بدورها من خلال دعم ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة^(١).

إن انفصال الملكية عن الإدارة وشيوع نظرية الوكالة ساهم في مضاعفة الدور الذي يجب ان تقوم به مهنة مراجعة الحسابات ، حيث أصبح المراجع الخارجي يمارس دور رقابي على أداء إدارة المنشأة وبالتالي فهو معني من خلال هذا الدور أن يوضح لأصحاب الأسهم مدى نزاهة الإدارة في تشغيل الأموال والتقرير عنها ، إذ أن إدارة المنشأة من خلال سلطتها في إدارة الأموال تعمل على تعظيم منفعتها على حساب منفعة أصحاب الأسهم من خلال ما تمتلك من وسائل محاسبية تستطيع بواسطتها إحداث تحريف جوهري في معلومات التقارير المالية ، فمثلاً قد تعمل الإدارة على استغلال مرونة المعايير المحاسبية للتأثير على المعلومات الواردة بالقوائم المالية بهدف تحسين المركز المالي للمنشأة بشكل صوري وعدم تمثيله للواقع بشكل سليم ، كما أنها أيضاً تسعى لاستغلال هذه المرونة في المعايير والسياسات المحاسبية من خلال ممارسات إدارة الربحية والتأثير على رقم صافي الربح لتحقيق مكاسب شخصية ، إذ أن التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة من جهة وبين الملاك والدائنين من جهة أخرى ، قد يدخل هذه الأطراف في اتفاقيات تعاقدية كما هو الحال بالنسبة لعقود الحوافز ، وشروط المديونية ، مما قد يدفع إدارة المنشأة الى التأثير المتعمد على الأرباح المحاسبية لتحقيق منافع ذاتية على حساب الملاك أو الوفاء - ظاهرياً - بشروط المديونية على حساب الدائنين ، وهو ما يطلق عليه "إدارة الأرباح" (Earnings Management) ، حيث أن هذه الظاهرة لها تأثير سلبي على جودة الأرباح

^١ - سالم أحمد الصباح ، "تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، وموقف المراجع الخارجي- دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة" ، مجلة كلية التجارة - للبحوث العلمية ، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٤٩ ، يناير ٢٠١٢ ، ص. ١٨٨.

المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وكذا على مدى قدرة المستثمرين على استخدام هذه الأرباح في التنبؤ بالتدفقات النقدية من استثماراتهم في المنشأة.

ومع تزايد الاهتمام بموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بهدف تحريف معلومات التقارير المالية ، يرى Magrath and Weld أن إدارة المنشأة عندما تقوم بهذه الممارسات فإنها تقوم بخداع مراجع الحسابات مثله مثل بقية المستفيدين من هذه المعلومات⁽¹⁾، بينما يرى آخرون أن المراجع يعد متورطاً عند قيام الإدارة بالتلاعب بهذه المعلومات أما لعدم قيامه ببذل العناية المهنية اللازمة أو تواطؤ المراجع الخارجي مع إدارة المنشأة ومساعدتها في إدارة أرباحها كما حدث مع شركة المراجعة الكبرى (آرثر أندرسون) ، حيث أكد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) تواطؤ شركة آرثر أندرسون مع إدارة شركة الطاقة الأمريكية " Enron " والتي أعلنت إفلاسها في بداية العقد الماضي⁽²⁾.

وتقديراً لما حدث لبعض الشركات الأمريكية من انهيارات كان لمراجع الحسابات دوراً فيها ، أصدر الكونجرس الأمريكي قانون (Sarbanes- Oxley)، حيث ألزم القانون هيئة تداول الأوراق المالية بنيويورك (Securities and Exchange Commission) بإصدار القواعد اللازمة لتطبيق القانون الجديد ، كما قام بفرض أعباء جديدة على مراجع الحسابات والإدارة ، كما تناول بالتحديد بنود الخدمات المهنية التي يحضر على مراجع الحسابات القيام بها الأمر الذي يعزز من استقلالية مراجع الحسابات ويحد من احتمال حدوث تواطؤ بينه وبين إدارة المنشأة محل المراجعة⁽³⁾.

مشكلة الدراسة:

تسعى إدارة المنشأة جاهدة إلى تحقيق أكبر قدر من العوائد للحفاظ على استمرارية المنشأة عند ممارستها لنشاطها وهو الأمر الذي يتوقعه أصحاب الأسهم من هذه الإدارة ، إلا أنها عندما تفشل في ذلك يلجأ البعض منها إلى تحسين صورة المنشأة أمام أصحاب المصالح بشكل صوري حتى تحافظ - الإدارة - على مكانتها وتحقيق أهدافها الخاصة من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية والاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة وذلك لإظهار معلومات التقارير المالية بأنها تعبر عن مركز مالي جيد ، ولما كانت هذه الأساليب - مشروعة أو غير مشروعة - تتطوي على الغش والتدليس على أصحاب المصلحة من استخدام هذه المعلومات، كان من واجب مراجع الحسابات الخارجي أن يبين موقفه من هذه الممارسات على اعتبار أنه الشخص المطالب بإصدار حكم مهني محايد عن عدالة

¹ - Magrath, L., and L. Weld, "Abusive Earnings Management and Early Warning Signs", 2002, <http://www.nysscpa.org>

² - Frankel, R. M., Johnson, and Nelson, K., "Audit Independence and earnings Quality" , Working Paper , Stanford , Graduate School of Business, 2002.

³ - Congress, Sarbanes- Oxley Act., United States, Congress, 2002.

معلومات التقارير المالية ، إلا أنه من خلال النظر في بعض الأحداث والتي تظهر تورط بعض شركات المراجعة سوى بشكل متعمد أو غير متعمد في مثل هذه الحالات ، يرى الباحث أنه من الضرورة أن يقف على دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف المراجع الخارجي في اصدار حكم مهني محايد عن عدالة التقارير المالية.

وبناء على ما تقدم يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما هي العوامل المؤثرة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بهدف تحريف معلومات التقارير المالية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ؟ ويمكن الإجابة على هذا التساؤل وذلك بالإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

١- هل يوجد تأثير لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة؟

٢- هل يوجد تأثير للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة؟

٣- هل يوجد تأثير لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ؟

٤- هل يوجد تأثير لتقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات اخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ؟

٥- هل يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ؟

٦- هل يوجد تأثير لأتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة؟

٧- هل يوجد تأثير لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة؟

أهداف الدراسة:

هدف البحث إلى دراسة العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي واختبار أثر هذه العوامل على موقف المراجع من ممارسات الإدارة واختيارها من بين السياسات المحاسبية البديلة بقصد تحريف معلومات التقارير المالية في بيئة الأعمال في الجمهورية اليمنية ، وللوصول الى الهدف العام لهذه الدراسة يمكن أولاً تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على طبيعة السياسات المحاسبية البديلة والأساليب المستخدمة من قبل الإدارة للتأثير على جودة معلومات التقارير المالية.

- ٢- دراسة العلاقة بين اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وإدارة الأرباح.
- ٣- دراسة وتحليل دوافع إدارة المنشأة في استخدام هذه الممارسات والآثار المترتبة عليها.
- ٤- دراسة العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة .
- ٥- تحديد مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي نحو اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٦- تحديد الدور الذي يمكن أن يقوم به مراجع الحسابات الخارجي للحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٧- اختبار أثر العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف مراجع الحسابات الخارجي للحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٨- تقديم توصيات يمكن أن تساعد على تحسين موقف مراجع الحسابات الخارجي في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في النواحي التالية:

أولاً: الأهمية العلمية:

- ١- يمثل موضوع اختيارات الإدارة من بين السياسات المحاسبية البديلة أحد أكثر الموضوعات التي تتركز المهتمين بالأدب المحاسبي أفراداً ومنظمات نتيجة أحساس هؤلاء جميعاً بعدم القدرة على سد الفجوة التي يمكن أن تحدثها بعض التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية ، الأمر الذي من شأنه يتطلب زيادة البحث والدراسة لسد الثغرات في أدبيات الفكر المحاسبي والتي يمكن ان تستغل لإنتاج معلومات محرفة.
- ٢- مُنيت مهنة مراجعة الحسابات في الآونة الأخيرة بكثير من النكسات وتعرضت لانتقادات جمة نتيجة اخفاقات بعض شركات المحاسبة الكبرى في القيام بالدور المطلوب منها مما أدى إلى ضعف الثقة في المعلومات التي يقدمها المراجع للمستفيدين ، وبالتالي تأتي هذه الدراسة لبحث الأسباب التي تجعل المراجع - أحيانا - لا يقف بمهنية على ممارسات الإدارة في تحريفها لبيانات قوائمها المالية.
- ٣- إن تحديد ودراسة العوامل المؤثرة على قدرة مراجع الحسابات الخارجي في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة يعد هدفا يسعى إليه كثير من الباحثين لمساعدة مراجع الحسابات في تنفيذ مهام المراجعة بمهنية عالية ، بغرض إضفاء موثوقية على المعلومات الواردة بالتقارير المالية الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز ثقة المنتفعين من خدمات المراجع ويحفظ للمهنة مكانتها.
- ٤- هناك قصور من قبل الباحثين العرب - بحسب علم الباحث - في دراسة العوامل التي يمكن ان يكون لها تأثير على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية

البديلة ، إذ أن كثير من الدراسات أهتمت بموقف المراجع من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ولم تركز على دراسة العوامل التي يمكن ان تؤثر على هذا الموقف ، وتأتي هذه الدراسة محاولة من الباحث لسد ولو بشكل بسيط جزء من هذه الفجوة.

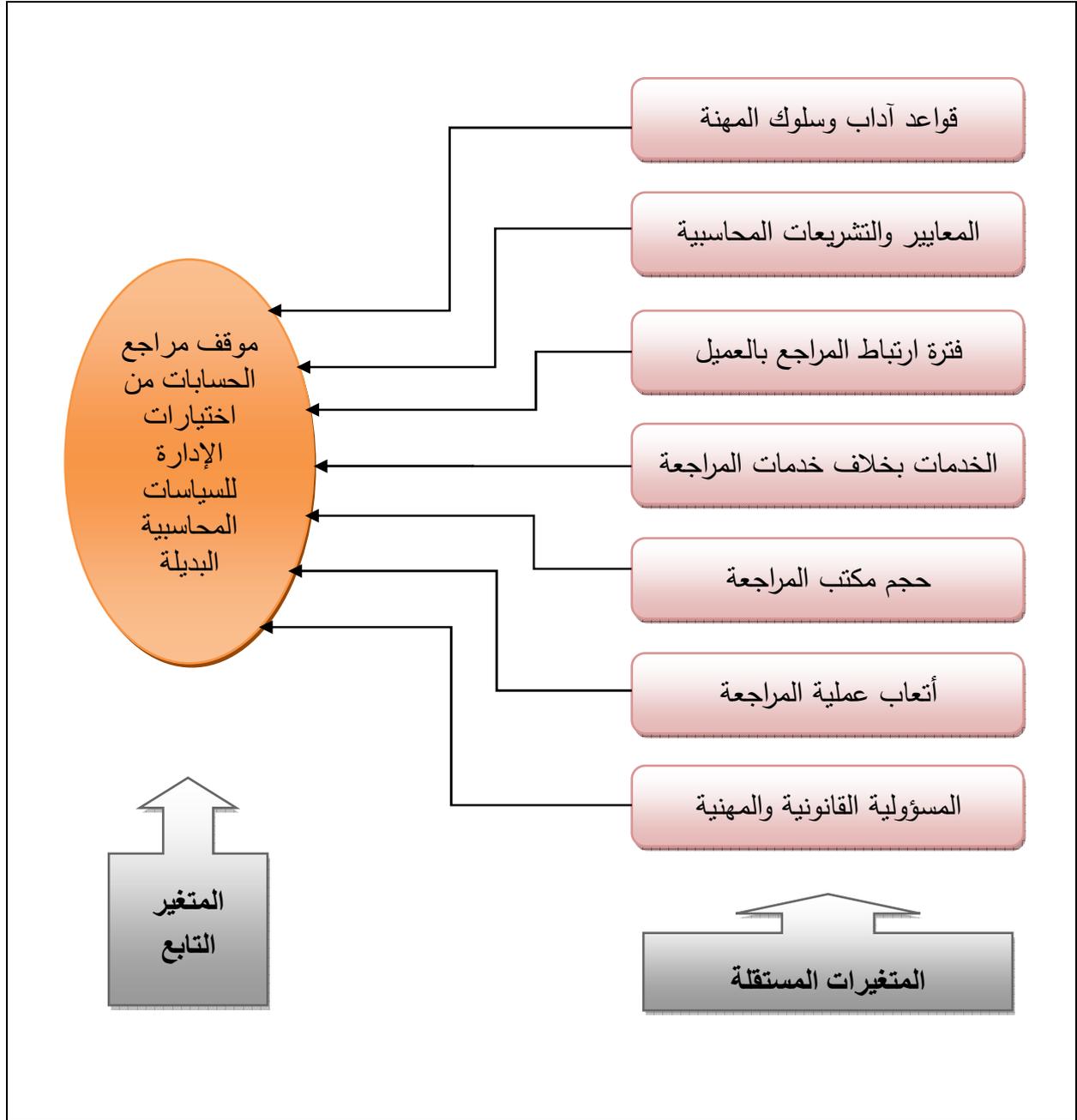
ثانياً: الأهمية العملية:

- ١- اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عملية تهدف من وراءها إلى تحريف بيانات القوائم المالية الأمر الذي له انعكاسات سلبية على قرارات مستخدمي هذه القوائم ويلحق الضرر بمجتمع الأعمال ، وبالتالي فإن البحث في دوافع هذه الممارسات وتحديد مداخلها يساعد مراجع الحسابات الخارجي على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بما يضمن اكتشافها والحد من أثارها.
- ٢- كما تتجلى أهمية الدراسة في قيام الباحث بتناول العوامل التي يمكن ان تؤثر على رأي مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وتناولها بالدراسة والتحليل من خلال الدراسة الميدانية وتحديد أكثر هذه العوامل تأثيراً على رأي المراجع ، الأمر الذي يمكن ان يساعد المشرع اليمني والمنظمات المهنية المحلية ذات الصلة بإصدار التشريعات لتنظيم المهنة ومعالجة بعض الاختلالات التي تشوبها حماية للمستفيدين من خدمات المراجعة.

فرضيات الدراسة:

- في ضوء مشكلة الدراسة وسعياً لتحقيق أهدافها قام الباحث باختبار الفرضيات التالية:
- ١- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
 - ٢- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
 - ٣- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
 - ٤- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
 - ٥- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
 - ٦- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأتعب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
 - ٧- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

شكل رقم (١)
نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث ، ٢٠١٦م

مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية والمتكون من شركات ومكاتب المراجعة، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، وكذلك المؤسسات الأكاديمية ذات العلاقة ، وتمثلت عينة الدراسة في شركات ومكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة والمجدين تراخيص مزاولة المهنة للعام ٢٠١٦م في محافظتي صنعاء وعدن نتيجة لتركز مكاتب المراجعة في هاتين المحافظتين باستثناء محافظة تعز والتي لم يتمكن الباحث من إجراء الدراسة الميدانية فيها بسبب ظروف الحرب، كما تكونت عينة الدراسة أيضا من المراجعين في القطاع الاقتصادي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، وكذلك الأكاديميين في أقسام المحاسبة في جامعتي صنعاء وعدن.

منهج الدراسة:

أستخدم الباحث عدة مناهج لتحقيق أهداف الدراسة ، حيث تم استخدام المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة تساؤلاتها ، وكذا تحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات المحتملة للإجابة على تلك التساؤلات ، ووضع الإطار النظري للدراسة من خلال الاطلاع على أدبيات الفكر المحاسبي ذات الصلة بموضوع الدراسة ، والمنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة واستخلاص أهم النتائج التي توصلت إليها ليتم البناء عليها في الدراسة الحالية ، كما استخدم الباحث أيضا المنهج الوصفي التحليلي في اختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير النتائج المرتبطة بها.

مصادر جمع البيانات:

أعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة على مصدرين:

١- المصادر الثانوية: وتتمثل هذه المصادر في المراجع العلمية والكتب والرسائل والأبحاث العلمية ، واصدارات الهيئات والاتحادات الدولية من المعايير المحاسبية والمهنية ، والتشريعات والقوانين المحلية المرتبطة بموضوع الدراسة.

٢- المصادر الأولية: من خلال استمارة استبانة صممت بهدف جمع البيانات لعينة من مجتمع الدراسة لتغطية الجانب التطبيقي ، والذي من خلالها قام الباحث بعمل التحليل الاحصائي لتلك البيانات بهدف معرفة وقياس مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع عن طريق استخدام مجموعة من الاساليب الاحصائية المتوفرة في نظام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) .

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود التالية:

الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لهم والمجددين تراخيص مزاوله المهنة للعام ٢٠١٦م ، كما اشتملت على موظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية اليمنية .

الحدود الزمانية: غطت الدراسة العينة المختارة في الحدود المكانية للعام ٢٠١٦م.

هيكل الدراسة:

انطلاقا من مشكلة الدراسة وسعيا إلى تحقيق أهدافها قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة وذلك على النحو الآتي:

المقدمة

اشتملت المقدمة على جزئين الجزء الأول يمثل الإطار المنهجي للدراسة والذي أحتوى على مقدمة الدراسة ومشكلة الدراسة وأهداف الدراسة وأهميتها وفرضيات الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة والمنهجية المتبعة في الدراسة وكذلك حدود الدراسة ومصادر جمع البيانات. أما الجزء الثاني تضمن استعراض للدراسات السابقة بهدف الاطلاع على أهم النتائج التي توصلت إليها والمرتبطة بموضوع الدراسة الحالية.

الفصل الأول: طبيعة السياسات المحاسبية البديلة وعلاقتها بإدارة الأرباح .

تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث تناول الباحث في المبحث الأول مفهوم وطبيعة السياسات المحاسبية عن طريق تناول وجهات النظر المختلفة عند تعريفها للسياسات المحاسبية وكذا طبيعة الاختيار فيما بينها والمداخل التي يتم على أساسها بناء السياسات المحاسبية ، كما تناول المبحث الثاني علاقة السياسات المحاسبية بإدارة الأرباح وذلك من خلال توضيح ماهية إدارة الأرباح وأنواعها وبيان العلاقة بين السياسات المحاسبية وإدارة الأرباح من خلال تناول المداخل والأساليب التي يتم على أساسها استخدام الإدارة للخيارات المحاسبية في التأثير على معلومات التقارير المالية وكذا رقم الريح المحاسبي . أما المبحث الثالث تطرق فيه الباحث الى استعراض دوافع الإدارة نحو اختيارها للبدائل المحاسبية وآثار هذا الاختيار على معلومات التقارير المالية .

الفصل الثاني: أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بموقف المراجع من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

أحتوى هذا الفصل على مبحثين تضمن المبحث الأول معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة والتي تحكم عمل المراجع الخارجي من خلال توضيح قواعد السلوك المهني التي يعتمد عليها المراجع في أداء وظيفته مع استعراض موجز لقواعد آداب السلوك الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين والقواعد

الاخلاقية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، كما تطرق المبحث الثاني الى العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة من خلال دراسة هذه العوامل ومناقشة أثرها على موقف المراجع.

الفصل الثالث: مسؤولية مراجع الحسابات تجاه اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

قُسم هذا الفصل إلى مبحثين خُصص المبحث الأول منه إلى بيان مسؤولية مراجع الحسابات في ضوء التشريعات المهنية وذلك عن طريق بيان مسؤولية المراجع كوكيل لأصحاب رأس المال ومسؤوليته عن الغش وكذا بيان مسؤوليته عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة وكذلك مسؤوليته عن الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرارية، حيث تم تناول هذه المسؤوليات من خلال التشريعات المهنية الدولية والأمريكية ، أما المبحث الثاني خصص لتوضيح مسؤولية مراجع الحسابات في التشريع اليمني وذلك من خلال بيان هذه المسؤوليات وفق ما جاءت به القوانين المنظمة للمهنة والتشريعات ذات العلاقة في الجمهورية اليمنية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية .

تضمن هذا الفصل مبحثين تناول المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية بينما تناول المبحث الثاني عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

الخاتمة: اشتملت الخاتمة على النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

تعد ظاهرة اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وأثرها على معلومات التقارير المالية من الظواهر التي حظيت بدراسة واسعة ، إلا أن دراسة العوامل المؤثرة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من هذه الظاهرة لم يلقى الاهتمام المطلوب من قبل الباحثين وخاصة في الاقتصاديات النامية ، على الرغم من أن هناك بعض الدراسات التي طرقت الباب في هذا المجال إلا أنها قد تطرقت الى دراسة بعض هذه العوامل بشكل منفرد دون دراسة هذه العوامل مجتمعة لمعرفة أكثرها تأثيراً على موقف مراجع الحسابات ، بالإضافة الى أن بعض منها قد أظهر نتائج متناقضة وفقاً لطبيعة البيئة التي تمت فيها الدراسة. وسوف يقوم الباحث باستعراض موجز لأهم هذه الدراسات وأهم ما توصلت إليه من نتائج ترتبط بموضوع الدراسة . كما سيتم تناول هذه الدراسات في مجموعات وفق العوامل التي قامت باختبارها.

أولاً: دراسات ركزت على قواعد آداب وسلوك المهنة

١- (١) Coram and Woodliff, (2003)

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير المستوى الأخلاقي للمراجع على حدوث السلوكيات التي تخفض من جودة اداء عملية المراجعة ، وركزت الدراسة على ان ارتكاب المراجع للسلوك الذي يخفض من جودة عملية المراجعة يعتبر سلوك لا اخلاقي من الدرجة الأولى ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من السلوكيات التي يرتكبها المراجع والتي لا تتفق مع قواعد السلوك المهني عند أداء مهام المراجعة والتي تؤدي إلى أداء منخفض ، وتتمثل هذه السلوكيات في: الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها ، عدم اختبار كل البنود في العينة ، الفشل في البحث في مسألة فنية ، قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء ، الإنهاءات الخاطئة ، المراجعة السطحية لمستندات العميل ، ورفض بنود مشكوك فيها من العينة ، وعزت الدراسة هذه السلوكيات التي يمارسها المراجع إلى تأثير بعض العوامل مثل ضغوط الوقت ، وأكدت الدراسة على اهمية الالتزام بالمبادئ الأخلاقية للمهنة وضرورة التحديث المستمر للمعايير والتشريعات التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة ، وأهمية التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة عند أداء وظيفته.

٢- كراجه ، (٢٠٠٤) (٢)

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني، في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي

¹- Coram. P., and D. Woodliff, A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditor, Australian Accounting Review, 13(1), 2003, PP.28-44.

^٢- أشرف عبدالحليم محمود كراجه ، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها- دراسة ميدانية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، قسم المحاسبة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، ٢٠٠٤.

يمكن ان تساهم في تطوير تلك الوسائل ، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بالاطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثه، وقام بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانة هدفت إلى معرفة مدى تقيد مدقي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدقي الحسابات الخارجيين، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن. وقد كانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي:

- أن مدقي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
- لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدقي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.
- وجد أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

٣- صيام وأبو احمد ، (٢٠٠٦)^(١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني ، حيث عمل الباحثان على تصنيف هذه القواعد إلى قواعد عامة ، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه ، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه ، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراجع ، وقواعد تتعلق بمحافظه المراجع على ادائه المهني.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة والذي يتكون من مراجعي الحسابات المجازين في الأردن حتى نهاية عام ٢٠٠٤م والبالغ عدده ٤٥٥ مراجع ، وقد كان حجم العينة المختارة ما نسبته ٣٠% من مجتمع الدراسة. وقد اظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ، وقد جاء ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً كما يلي: قواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الأداء المهني للمراجع ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه ، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع زملائه.

^١ - وليد زكريا صيام ، ومحمود فؤاد فارس أبو احمد ، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، الاقتصاد والإدارة ، مجلد (٢٠) ، العدد (٢) ، نوفمبر ٢٠٠٦ ، ص ص. ١٩٩-٢٤٨.

٤- عوض ، (٢٠٠٨)^(١)

هدف البحث إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي ، واعتبرت الدراسة أن أعمال المراجعة غير المنظمة ترتبط بدرجة أساسية بالقواعد والآداب والسلوكيات داخل مؤسسة المراجعة ، وقد تمت الدراسة من خلال إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية ، وتوصلت إلى عدد من النتائج أهمها:

- أن المراجعة غير المنظمة سلوك غير أخلاقي وغير مقبول ويمثل سلوك مختل وظيفيا يلحق اضرارا بمستخدمي المعلومات المحاسبية.

- أكدت الدراسة الميدانية ان هناك مبررات ودواعي من قبل المراجعين في انتهاج المراجعة غير المنظمة، حيث أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة ٥٩% من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة وأن ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة ٦٧% في تخفيض جودة الأداء المهني.

٥- Shafer et.al.,(2010)^(٢)

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر القيم الشخصية والاعتبارات الاقتصادية واعتبارات المنفعة على اتخاذ القرارات الأخلاقية للمراجعين ، وذلك من خلال دراسة تأثيرات ٣٦ قيمة على القرارات الأخلاقية للمراجعين والتي تم إجراؤها على عينة مكونة من ٣٢٣ مراجعا من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وقد كانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن سلوك المراجعين الأخلاقي يتأثر بشكل كبير بالاعتبارات الاقتصادية واعتبارات المنفعة الشخصية الأمر الذي ينعكس بشكل سلبي على جودة الأداء المهني للمراجع ، كما وجدت الدراسة أيضا أن القيم الشخصية لها تأثير أقل على القرارات الأخلاقية للمراجعين.

٦- مجيد زيد عبد حمد (٢٠١٣)^(٣)

هدف البحث إلى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك وانعكاسه على جودة الأداء ، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باختبار عدد من الفرضيات عن طريق تصميم استبانة لجمع المعلومات الأولية للدراسة من مجتمع البحث والذي يتكون من مراقبي الحسابات الممارسين لمهنة

^١ - آمال محمد عوض ، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد (٢) ، المجلد (٤٥) ، يوليو ٢٠٠٨ ، ص ص. ٨٢-١.

^٢ -Shafer, W., Morris, R., and Ketchand, A., Effects of personal Values on Auditors ethical Decisions , Accounting Auditing and Accountability Journal , 2010.

^٣ - مجيد زيد عبد حمد، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء، مجلة كلية الاقتصاد، جامعة القادسية، ٢٠١٣، ص.٨٢.

تدقيق الحسابات في العراق حيث تم توزيع هذه الاستبانة على عينة من مراقبي الحسابات المجازين بالعمل حتى نهاية عام ٢٠١٢م ، وقد كانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث على النحو التالي:

- ان هناك التزاما من قبل مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني ، إلا أن هناك تفاوتاً في هذا الالتزام حيث كان للمتغيرات الشخصية من العمر والخبرة والتدريب والتحصيل العلمي العامل الكثر تأثيراً في التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني في حين تم ملاحظة التزاماً متوسطاً من ناحية مدى الالتزام بالأجور وفق ما تحددها ضوابط المهنة وذكر الأسباب الجوهرية بالامتثال عن العمل.

- قلة البرامج والدورات التدريبية التي تطور من مهارة مراقب الحسابات مع وجود فجوة بين الجانب الأكاديمي واحتياجات الواقع العملي من حيث عدم تضمين هذه البرامج للثقافة المحاسبية الحديثة.

- عدم إجراء أي تعديلات على قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بالرغم من التطورات الاقتصادية من حيث زيادة عدد الشركات العاملة.

٧- الغضنفر (٢٠١٣)^(١)

هدفت البحث إلى التعرف على اسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال قياس نسب الاستجابة ودرجة الانسجام بين إجابات الأفراد في المنظمة عينة البحث، وتحديد علاقة الارتباط والأثر بين المتغير المستقل (السلوك الأخلاقي المحاسبي) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) .

ولتحقيق هدف البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة واختبار فرضيات البحث ، حيث صمم لذلك استبانة بالاعتماد على ما تطرقت إليه الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث وقام بتوزيع الاستبانة على أفراد عينة الدراسة المكونة من أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة والمحاسبين ومراقبي الحسابات بكلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل ، وقد كانت أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن الأدب المحاسبي يشدد على أهمية السلوك الأخلاقي وأن المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي افرز بان هناك اخلاقيات تحكم المهنة وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستؤدي إلى الرقي بمهنة المحاسبة ، كما توصل ايضا إلى وجود علاقة ارتباط وتأثير معنوية موجبة بين المتغير المستقل والمتمثل في السلوك الأخلاقي المحاسبي والمتغير التابع والمتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

^١ - محمد ضافر عبدالخالق الغضنفر ، اسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة الرافدين ، العدد ١١٤ ، المجلد ٣٥ ، ٢٠١٣ ، ص ص. ٥٠-٧٠ .

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- ركزت بعض الدراسات مثل دراسة (Coram and Woodliff,2005) و (عوض ، ٢٠٠٨) و (Shafer et.al., 2010) على دراسة انماط السلوك لمراجعي الحسابات والذي لا يتوافق مع قواعد وآداب السلوك المهني واعتبرته سلوك غير اخلاقي يؤثر بشكل سلبي على كفاءة أداء عمليات المراجعة واعتبرت أن هناك عوامل تؤثر على هذا السلوك غير الأخلاقي.
- بينما هدفت دراسة (صيام وأبواحميد ، ٢٠٠٦) و (كراجه ، ٢٠٠٤) و (مجيد زيد عبد حمد ٢٠١٣) و (الغضنفرى ٢٠١٣) إلى دراسة مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني عند أداء خدمات المراجعة للعملاء .
- يلاحظ الباحث أن هذه الدراسات لم تتطرق إلى بحث ودراسة أثر المبادئ الأخلاقية على موقف مراجع الحسابات الخارجي مثل ما هو هدف الدراسة الحالية ، إذ أن البعض منها ركز على أنماط السلوك غير الأخلاقي للمراجع ، كما أن الدراسات السابقة جاءت متناقضة في نتائجها الأمر الذي يشجع الباحث على دراسة اثر قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف المراجع في بيئة المحاسبة والمراجعة اليمينية.

ثانياً: دراسات ركزت على المعايير والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة .

١- السيد ، (٢٠٠٤)^(١)

ركزت الدراسة على تحليل العلاقة بين إدارة الأرباح ومعايير المحاسبة المصرية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في استغلال إدارة المنشأة للمرونة التي توفرها معايير المحاسبة المصرية واستخدامها للتأثير على رقم الربح المحاسبي ، وهدفت الدراسة الى محاولة الكشف عن موقف معايير المحاسبة المصرية من تحريف الإدارة لبيانات القوائم المالية وإدارة الأرباح ، ولتحقيق هدف الدراسة تناولت طبيعة إدارة الأرباح من خلال التركيز على ماهيتها والآثار المترتبة عليها ومداخلها ، ثم تناولت مدى علاقة المعايير المحاسبية المصرية بإدارة الأرباح ، وهل تلك العلاقة قاصرة على الدعم للظاهرة أم منعها أم الحد منها؟ وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :

أ- أن دور واضعي المعايير المحاسبية يقتصر فقط على الحد من إدارة الأرباح وذلك لكونها الأكثر ارتباطاً بالمرونة التي توفرها المعايير.

^١ - صفاء محمود السيد ، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية - دراسة تحليلية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج - جامعة جنوب الوادي ، العدد الأول ، ٢٠٠٤ ص ص ٤٨-١.

ب- بالرغم من محدودية دور معايير المحاسبة المصرية في الحد من إدارة الأرباح إلا أن هناك العديد من الأمور التي تضمنتها المعايير والتي تدعم إدارة الأرباح والتي تحتاج الى إعادة نظر من قبل واضعي المعايير .

٢ - Chung, et al., (2004)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة الى تحديد ما إذا كانت ممارسات إدارة الأرباح قد انخفضت بعد إصدار قانون المراجعين الخارجيين ١٩٨٩ في كوريا والذي يلزم هيئة تداول الأوراق المالية بأن تعين وتغير مراجعي حسابات بعض الشركات بشكل اجباري (وهي شركات ترتفع فيها احتمالات وجود تلاعب في الأرقام المحاسبية) .

وقد تكونت عينة الدراسة من مجموعة من الشركات الصناعية الكورية التي فرض عليها بمقتضى القانون ضرورة تعيين وتغيير مراجعيها الخارجيين حيث تم قياس مدى الاختلاف في الاستحقاقات (كمقياس لإدارة الأرباح) لهذه المجموعة من الشركات حول التاريخ الذي تم فيه اصدار القانون .

وقد أشارت النتائج الى ان فرض هذا القانون والذي يقيد مدة ارتباط المراجع الخارجي بالشركات محل المراجعة يزيد من استقلال المراجع ويمده بحوافز أكبر لمقاومة ضغوط الإدارة ، وهذا يقيد فرصة الإدارة للقيام بأنشطة إدارة الأرباح حيث لوحظ انخفاض الاستحقاقات في الفترة التي تلت اصدار هذا القانون وهذا يعني ان اصدار قانون يقضي بضرورة تغيير المراجع الخارجي بشكل دوري والزامي يؤدي الى الحد من استخدام البدائل المحاسبية في إدارة الأرباح .

٣ - Lobo and Zhou, (2006)⁽²⁾

ركزت الدراسة على معرفة الأثر الناتج عن إصدار قانون ساربينز أوكسلي (SOX 2002) على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الأمريكية ، وهدفت الى تحديد ما إذا كان اصدار قانون ساربينز أوكسلي قد أدى الى انخفاض ممارسات إدارة الأرباح ، ولتحقيق هدف الدراسة تم تقسيم فترة الدراسة الى قسمين هما فترة ما قبل اصدار القانون وفترة ما بعد اصدار القانون .

وقد أجريت الدراسة على عينة من الشركات الأمريكية حيث تم الاعتماد على تحليل بيانات القوائم المالية للشركات عينة الدراسة والتأكد من مدى ممارسة هذه الشركات لأساليب إدارة الأرباح فترة قبل

¹- Chung, M., J., Kim, and H. Cheong, Selective Auditor Rotation and Earnings management: Evidence from Korea, Hong Kong Polytechnic University, 2004, pp. 1-46. <http://ssrn.com/abstract=560522> .

²- Lobo, G., and J. Zhou, Did Conservatism in Financial Reporting Increase after the Sarbanes- Oxley Act? Initial Evidence, Accounting Horizons, Vol. 20, No.1, 2006, pp. 57-73.

إصدار القانون وفترة ما بعد إصدار القانون ، وتوصلت الدراسة الى انخفاض الاستحقاقات الاختيارية في الفترة التي تلي اصدار قانون SOX وهذا الانخفاض كان أكبر بالنسبة للشركات التي يتم مراجعتها بواسطة احدى شركات المراجعة الكبرى ، وهذا يعني أن اصدار قانون SOX قد أدى الى زيادة تحفظ مراجع الحسابات وانخفاض ممارسات ادارة الأرباح .

٤ - (1) Cohen et al., (2008)

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر قانون SOX على أنشطة إدارة الأرباح ، ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار عينة من الشركات الامريكية ، وتم تقسيم الدراسة الى قسمين هما قسم ما قبل اصدار القانون وقسم ما بعد اصدار القانون .

وقد قام الباحثون بدراسة الاستحقاقات الاختيارية للشركات عينة الدراسة وكذلك تحليل ودراسة نتائج النشاط التشغيلي لهذه الشركات ووجدوا أن الفترة التي سبقت اصدار القانون تميزت بزيادة ممارسات إدارة الأرباح المعتمدة على الاستحقاق وانخفاض ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح ، أما بعد اصدار هذا القانون فقد انخفضت ممارسات إدارة الأرباح المعتمدة على الاستحقاق وزادت أنشطة الإدارة الحقيقية للأرباح . وهذا يعني أن اصدار قانون SOX لم يؤدي الى انخفاض ممارسات إدارة الأرباح ولكنه أدى الى تحول الشركات الى إدارة أرباحها باستخدام طرق حقيقية رغم أن هذه الطرق أكثر كلفة إلا أنه يصعب على المراجع اكتشافها.

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- يلاحظ الباحث أن الدراسات السابقة قامت باختبار أثر عامل المعايير والتشريعات المهنية على ممارسات إدارة الأرباح وقد أظهرت هذه الدراسات نتائج غير متجانسة ، حيث خلصت دراسة (السيد ٢٠٠٤) الى أنه بالرغم من التأثير المحدود للمعايير المحاسبية في الحد من ظاهرة إدارة الأرباح إلا أن هناك بعض السياسات المحاسبية التي تتضمنها بعض المعايير تسهم في دعم ممارسات إدارة الأرباح ، كم أظهرت دراسة كل من (Chung, et al., 2004) ودراسة (Lobo and Zhou, 2006) أن إصدار قانون SOX أدى الى انخفاض ممارسات إدارة الأرباح ، بينما بينت نتائج دراسة (Cohen et al., 2008) أن إصدار قانون SOX لم يمنع ممارسات إدارة الأرباح إلا أن هذه الممارسات قد تحولت بعد إصدار القانون من استخدام الأساليب المحاسبية في إدارة الأرباح الى استخدام الأساليب الحقيقية .

¹ - Cohen. D., A. Dey, and T. Lys, Real and Accrual- Based Earnings Management in the pr-and post- Sarbanes Oxliy Periods, The Accounting Review, Vol. 83, Issue: 3, 2008, pp. 757-787.

- كما أن الدراسات السابقة قامت باختبار أثر القوانين والتشريعات المهنية على ممارسات إدارة المنشأة من استخدام البدائل المحاسبية في إدارة أرباحها ولم تبحث في أثر هذه التشريعات على موقف المراجع من استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية ، كما انها ركزت على عامل المعايير والتشريعات المحاسبية بشكل منفرد دون اختبار العوامل الأخرى التي يمكن ان يكون لها تأثير على موقف المراجع وهذا ما تسعى إليه الدراسة الحالية.

ثالثاً: دراسات ركزت على فترة ارتباط المراجع الخارجي بالمنشأة محل المراجعة.

١ - (١) Davis, et. al., (2000)

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين طول فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي وكلا من ممارسات إدارة الأرباح من جهة واستقلالية المراجع الخارجي من جهة أخرى ، وهدفت إلى اختبار مدى تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات على استقلاله وعلى سلوكيات إدارة المنشأة نحو إدارة أرباحها ، حيث قامت بدراسة القوائم المالية لـ ٨٥٥ شركة مختلفة حول العالم ، وقد كان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة تضعف استقلالية المراجع وتشجع الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح ، مما يعني أنه كلما قلت فترة الارتباط كلما زادت قدرات المراجع في الحد من سلوكيات الإدارة نحو استخدام بدائل القياس المحاسبي في تحريف معلومات القوائم المالية ، كما وجدت الدراسة أيضاً أن الشركات التي أبقت مراجع حساباتها فترة أطول أظهرت أرباح منخفضة في قوائمها المالية غير حقيقية كمؤشر أن هذه الشركات مارست سلوك إدارة الأرباح نحو تخفيض الدخل ، واوصت الدراسة بضرورة تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية للحفاظ على استقلاله والحد من استخدام الادارة للبدائل المحاسبية في إدارة ارباحها.

٢ - (٢) Myers et. al. (2005)

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بالمنشأة محل المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح باستخدام السياسات المحاسبية البديلة. حيث أجريت الدراسة على مجموعة من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت الى أن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالعميل محل المراجعة تحد من ممارسات إدارة الأرباح ، مما يعني ان بقاء المراجع فترة طويلة في الشركة محل المراجعة يحد من قدرة الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة ومن ثم الحد من تحريف الإدارة للقوائم المالية ، وأظهرت الدراسة أيضاً أن طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل

¹- Davis, L., Soo, B., and Trompeter,G., Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management, Working paper, Bosten College, 2000.

²- Myers, J., Myers, L., and Palmorose, Z., The Length of Auditor – Client Relationships and Financial Statement Restatements, Texas A&M University , University of Southern California, 2005,

المراجعة تزيد من معرفة المراجع بنشاط العميل ونوع عملياته وكذا تمكنه من الإلمام الجيد بالإجراءات الرقابية للعميل وتحديد اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية ، الأمر الذي يساعده على تخطيط عملية المراجعة بشكل جيد ومن ثم اكتشاف وتحديد التحريفات المادية.

٣- جربوع (٢٠٠٧)^(١)

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبانة وزعت على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة ، وبينت نتائج الدراسة ان فكرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة انخفاض قيمة اسهمها في السوق المالي ، وأن طول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله سوف تؤثر على استقلاله وموضوعيته ، وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات بناء على النتائج التي توصلت إليها اهمها : ضرورة ممارسة المراجع للشك المهني عند قيامه بمراجعة حسابات عميله والذي يتطلب منه الاستجواب العقلي حيث ان فقده للشك المهني أثناء عملية المراجعة يزيد من احتواء القوائم المالية على اخطاء ، كما أوصت الدراسة بضرورة إلزام الشركات المساهمة بقطاع غزة بتغيير مراجعي الحسابات لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى وذلك بقصد الابتعاد بخدمات المراجعة عن سوق المنافسة الذي قد يضطر معه المراجع إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة للحصول على عملاء جدد وهو ما قد ينعكس سلبا على جودة عملية المراجعة وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية.

٤- Piot and Janin, (2007)^(٢)

هدفت الدراسة الى معرفة العلاقة بين طول فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة على ممارسة الإدارة لأنشطة إدارة الأرباح ، وقد أجريت الدراسة على عينة من الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية بفرنسا وتوصلت الى النتائج التالية:

أ- يؤدي طول فترة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة الى انخفاض ممارسات ادارة الأرباح في التقارير المالية للعميل.

ب- لا تختلف درجة ممارسة أنشطة إدارة الأرباح في الشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل الشركات الكبرى عن غيرها من الشركات التي يتم مراجعة حساباتها بواسطة شركات مراجعة أخرى.

^١ - يوسف محمود جربوع ، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، مجلد (٦) ، عدد (١) ، ٢٠٠٧ ، ص ص. ٧٩٤-٧٥٧.

^٢ - Piot, C., and R. Janin, External Auditors, Audit Committees and Earnings management in France, European Accounting Review, Vol. 16, Issue. 2, 2007, PP. 429-454.

حيث بررت الدراسة تلك النتائج إلى أن طول فترة الارتباط بعميل المراجعة تساعد مراجع الحسابات الخارجي معرفة أوجه القصور في الإجراءات الرقابية للعميل وكذا الإحاطة بأنشطته المختلفة بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة ، الأمر الذي يساعد المراجع في وضع برنامج مناسب للقيام بوظيفة المراجعة بشكل جيد.

٥ - Cameran, et. al., (2013)^(١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تغيير مراجع الحسابات الخارجي في الحد من استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية ، حيث تضمنت الدراسة ١١٨٤ شركة إيطالية غير مالية مدرجة في بورصة ميلانو للأوراق المالية خلال الفترة الممتدة من ١٩٨٥-٢٠٠٤ م ، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية بين فترة ارتباط المراجع وبين جودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على اكتشاف ومنع استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، حيث قام الباحثون بإجراء الدراسة عن طريق تقسيم فترة ارتباط المراجع التي يسمح بها القانون وهي تسع سنوات إلى ثلاث مراحل كل مرحلة تتكون من ثلاث سنوات وتبين أن جودة المراجعة تكون في أعلى مستوياتها خلال المرحلة الثالثة أي في الثلاث السنوات الأخيرة من فترة الارتباط ، مما يعني انه كلما زادت فترة ارتباط المراجع بالعميل كلما ادى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة ومن ثم الحد من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في تحريف بياناتها المالية.

٦- مشتقى (٢٠١٤)^(٢)

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين وتحليل اثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات الخارجي ، وقد نفذت الدراسة على ٣٨ شركة خلال سلسلة زمنية ممتدة من عام ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠١١ ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة فلسطين ، بمعنى أن طول فترة الارتباط بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارات هذه الشركات ، كما تبين ايضا أن طول الفترة التعاقدية للمدقق الخارجي مع الشركة محل التدقيق تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي قياسي معياري (نظيف) بغض النظر عن جودة عملية التدقيق . وقد اوصت الدراسة بضرورة العمل على إصدار تشريعات ملزمة من قبل هيئة وق رأس المال تلزم بها الشركات المساهمة العامة المدرجة على التدوير الإجمالي للمدقق الخارجي كل فترة زمنية معينة.

¹- Cameran, M., Prencepe, A., Trombetta, M., Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: evidence From the Italian setting, Department of Accounting, Boccioni University, Milan, Italy, 2013

^٢- صبري ماهر مشتقى ، تحليل العلاقة بين مدة دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد (٢٢) ، العدد (٢) ، ٢٠١٤ ، ص ص. ٢٣١-٢٦١.

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- هدفت الدراسات السابقة إلى دراسة أثر فترة ارتباط المراجع الخارجي بعمل المراجعة على سلوك إدارة عميل المراجعة نحو استخدام السياسات المحاسبية البديلة في إدارة الأرباح ، ولم تركز هذه الدراسات - باستثناء دراسة (مشتهى، ٢٠١٤) - على أثر فترة الارتباط على موقف مراجع الحسابات الخارجي من سلوك الإدارة نحو إدارة أرباحها باستخدام السياسات المحاسبية البديلة وهو الهدف الذي تسعى إليه الدراسة الحالية.
- الدراسة الحالية تهدف إلى تحديد اثر فترة ارتباط مراجع الحسابات بعمل المراجعة على موقف المراجع من اختيارات الإدارة للبدائل المحاسبية من خلال استقصاء رأي مراجعي الحسابات ، بينما الدراسات السابقة عملت على تحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة للوصول إلى مؤشرات لإدارة الأرباح وربطها بفترة ارتباط المراجع بالعمل .
- توصلت دراسة (Davis, et. al., 2000) ودراسة (جربوع ٢٠٠٧م) ودراسة (مشتهى، ٢٠١٤) إلى أن طول فترة الارتباط تؤثر سلبا على استقلال المراجع الأمر الذي ينعكس سلبا على جودة المراجعة ، بينما اظهرت بقية الدراسات أن طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالمنشأة محل المراجعة يؤدي الى تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، الأمر الذي يعكس عدم التجانس في نتائج الدراسات .
- كما أن الباحث يلاحظ أن هناك جهات رقابية حكومية ومهنية عديدة قامت بتشريع بعض القوانين التي توصي بضرورة تغيير المراجع الخارجي خلال كل فترة معينة بسبب زيادة الشكوك لدى هؤلاء المشرعين بأن زيادة فترة ارتباط المراجع الخارجي بالمنشأة محل المراجعة يؤدي الى خلق نوع من التآلف بين المراجع وإدارة الشركة، مما يؤثر ذلك سلبا على موقف المراجع في الحد من تلاعب الادارة بقوائمها المالية.

رابعاً: دراسات ركزت على تقديم المراجع الخارجي خدمات بخلاف أعمال المراجعة

١- (٢٠٠٣) Chung and Kallapur^(١)

هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة بين أهمية العميل بالنسبة لمؤسسة المراجعة - والتي تم قياسها باستخدام أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة - واستخدام إدارة عميل المراجعة للسياسات المحاسبية البديلة في إدارة الأرباح وذلك بالتطبيق على بيئة الأعمال الأمريكية ، وقد تكونت عينة الدراسة من ١٧٧٨ منشأة جميعها تقوم بمراجعة حساباتها شركات مراجعة كبرى ، وقد اشترطت الدراسة عدم قيام هذه الشركات بتغيير شركة المراجعة خلال فترة الدراسة.

¹- Chung, H., and S. Kallapur, , Client importance Non audit services and abnormal accruals, The Accounting Review, Vol. 78, No. (4), 2003, PP. 931-955.

وقد كان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة بأنه لا يوجد ارتباط إحصائي معنوي بين ممارسات إدارة الربحية التي تمارسها المنشآت محل المراجعة وأهمية العميل بمعنى آخر عدم وجود علاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة وبين اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في إدارة أرباحها وتحريف معلومات القوائم المالية.

٢- جربوع (٢٠٠٤)^(١)

ركزت الدراسة على دراسة العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة في فلسطين وقد هدفت إلى دراسة وتقييم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال وحياد المراجع الخارجي والتي من ضمنها تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للمنشأة محل المراجعة والمنافسة على اجتذاب الزبائن ، وقد انحصرت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- هل استقلال المراجعين مازال محل جدل ومناقشة حتى الآن مما يهدد دور المراجع الخارجي في المجتمع وعدم رضائه عنه؟
- هل يؤثر قيام المراجعين بتقديم الخدمات الادارية والاستشارية بجانب خدمات المراجعة لنفس الزبائن على استقلالهم وحيادهم؟
- هل تؤثر المنافسة الشديدة بين المراجعين على استقلالهم وحيادهم؟

وقد اعتمد الباحث على المقابلات الشخصية وعلى الاستبانة كأدوات لجمع البيانات الخاصة بالدراسة من العينة المستهدفة والمتمثلة في مكاتب المراجعة في قطاع غزة ، كما اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل هذه البيانات واختبار فرضيات الدراسة ، وقد كانت اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي ان قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الادارية والاستشارية للعميل بجانب خدمات المراجعة قد يهدد استقلاله وحياده لأنه يصبح في موقف المدافع عن إدارة المنشأة مما يصعب معه الحفاظ على استقلاله ، كما انه قد يقيم علاقات شخصية وطيدة مع الإدارة اثناء تقديم تلك الخدمات ، كما توصلت الدراسة ايضا إلى أن اعتماد مراجع الحسابات على عميل واحد يهدد استقلاله وحياده ولاسيما مكاتب المراجعة الصغيرة والتي تكون مملوكة لمراجع واحد ، كما وجدت الدراسة أن بعض المراجعين يقومون بتخفيض اتعاب المراجعة إلى النصف لاجتذاب زبائن يعلمون أن زملاء لهم يقومون بمراجعة حساباتهم الأمر الذي يؤثر على استقلالهم وحيادهم.

^١ - يوسف محمود جربوع ، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٧٦ ، العدد ٢٦ ، ٢٠٠٤ ، ص ص ١-٦٠.

٣- Ferguson et al., (2004)^(١)

طبقت هذه الدراسة على عينة من الشركات البريطانية حيث هدفت إلى معرفة ما إذا كانت هناك علاقة ارتباط بين تقديم شركات المراجعة خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للشركات محل المراجعة وبين ممارسات إدارة الأرباح ، وقد ركزت الدراسة على تأثير اتعاب الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة على استقلال المراجع ، وقد توصلت إلى أن تقديم شركات المراجعة لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة لعملائها يزيد من ممارسات إدارة الربحية في التقارير المالية من قبل الإدارة ، حيث أشارت الدراسة إلى أن الأتعاب التي تتقاضاها شركات المراجعة من عملائها على تقديم خدمات بخلاف خدمات المراجعة قد تتجاوز أتعاب خدمات المراجعة الأساسية الأمر الذي يؤثر على استقلال المراجع ويجعله يرتبط بالعميل اقتصاديا مما ينعكس بشكل سلبي على رغبة المراجع في كشف سلوك الإدارة نحو ممارسات إدارة الأرباح.

٤- Habib and Islam, (2007)^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان تقديم شركات المراجعة لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة لعملائها يؤدي إلى زيادة سلوك إدارة المنشأة محل المراجعة نحو الاختيار من بين السياسات المحاسبية في إدارة أرباحها ، ولتحقيق هذا الهدف تم تطبيق الدراسة على عينة من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في بنغلاديش والتي تقوم شركات مراجعة دولية بمراجعة قوائمها المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط سالبة بين تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة وبين ممارسات إدارة الأرباح ، أي أن زيادة الخدمات المقدمة من قبل المراجع بخلاف خدمات المراجعة للشركات محل المراجعة يؤدي انخفاض سلوك الإدارة نحو إدارة الأرباح ، وقد فسرت الدراسة ذلك إلى أن زيادة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العملاء مقابل تقديمه خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة تؤدي إلى زيادة الجهد المبذول ومن ثم زيادة جودة المراجعة.

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- يلاحظ الباحث أن الدراسات أعلاه ركزت على دراسة سلوك الإدارة نحو ممارسات إدارة الأرباح باستخدام البدائل المحاسبية في الشركات محل المراجعة- باستثناء دراسة جريوع ٢٠٠٤- بمعنى أنها قامت بتحليل القوائم المالية للشركات محل المراجعة لمعرفة ما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على إدارة الأرباح ولم تقم باستقصاء آراء المراجعين من هذا السلوك عند تقديمهم للخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة وهو الهدف التي تسعى إليه الدراسة الحالية.

¹ - Ferguson, M., Seow, G., and Yaung, D., "Non- audit Services and Earning Management: UK Evidence", Contemporary Accounting Research, Vol. 21, 2004, PP. 813-841.

² - Habib, A., and Islam, A., "Determinants and Consequences of Non- Audit Services Fees: preliminary Evidence From Bangladesh", Managerial Auditing Journal, Vol. 22, Issue: 5, 2007, PP. 446-469.

- تناولت دراسة (Chung and Kallapur, 2003) و (Ferguson et al., 2004) و (Habib and Islam, 2007) أثر تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة على سلوك الإدارة في ممارسات إدارة الأرباح ، وقد كانت نتائج تلك الدراسات مختلفة حيث توصلت دراسة (Ferguson et al., 2004) الى أن تقديم المراجع الخارجي للشركة محل المراجعة خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة يزيد من ممارسات إدارة الأرباح ، بينما توصلت الدراستين الأخرين الى أن هناك علاقة ارتباط سلبية بمعنى أن تقديم المراجع لخدمات أخرى لعميل المراجعة بخلاف خدمات المراجعة يؤدي الى انخفاض إدارة الأرباح.
- بينما ركزت دراسة (جربوع ٢٠٠٤) على تقييم تقديم المراجع الخارجي للخدمات الادارية والاستشارية لعميل المراجعة بالإضافة إلى المنافسة على اجتذاب الزبائن وأثر هذين العاملين على استقلال المراجع ، وبالتالي يلاحظ الباحث أن تلك الدراسات جميعها قامت باختبار أثر عامل واحد او عاملين من العوامل المؤثرة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة دون التطرق إلى العوامل الأخرى التي احتوت عليها الدراسة الحالية.

خامساً : دراسات ركزت على حجم مكتب المراجعة

١- مبارك (٢٠٠٣)^(١)

هدفت هذه الدراسة الى تحديد دور المراجع الخارجي في الرقابة على إدارة الأرباح وكذلك تحليل العوامل المؤثرة في موقفه من الممارسات المحاسبية التي تتخذها الإدارة للتأثير على رقم صافي الربح ، حيث تمثلت هذه العوامل في حجم مكتب المراجعة ومقدار الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من الشركة نظير تقديمه خدمات أخرى غير خدمات المراجعة . ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان وزعت على عينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية المنشورة في مصر وقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاختبار متغيرات الدراسة وتوصلت الى النتائج التالية:

أ- تستطيع مكاتب المراجعة الكبيرة الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ، لكن التقرير عنها من عدمه تتحكم فيه المصالح الذاتية للمراجع.

ب-تزداد احتمالات قيام المراجع بالكشف عن ممارسات إدارة الأرباح مع عدم التقرير عنها ، إذا كان المراجع يقدم لها خدمات أخرى غير خدمات المراجعة تفوق أتعابها أتعاب عمليات المراجعة الأساسية.

^١ - الرفاعي إبراهيم مبارك ، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة- جامعة طنطا ، العدد ٢ ، ٢٠٠٣ ، ص ص. ٢٤٩-٣٠٨ .

٢ - Bauwhede, et al, (2003)^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حجم مؤسسة المراجعة وبين سلوك الإدارة نحو ممارسات إدارة الأرباح باستخدام السياسات المحاسبية البديلة ، وتمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى إمكانية شركات المراجعة في الحد من سلوك الإدارة نحو استخدام السياسات المحاسبية البديلة في إدارة الأرباح ، وهل شركات المراجعة الكبرى أكثر فاعلية في هذا الاتجاه مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة ، حيث أُجريت هذه الدراسة على عدد من المنشآت البلجيكية عن طريق دراسة سلوك هذه المنشآت نحو الاختيار من بين بدائل القياس المحاسبي ، وتوصلت إلى أنه يمكن لمؤسسات المراجعة الكبرى أن تحد من سلوك إدارة المنشأة نحو إدارة الأرباح مقارنة بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم ، وعزت الدراسة ذلك إلى أن شركات المراجعة الكبرى تمتلك من الموارد البشرية المؤهلة والتجهيزات والخبرة الكافية ما يمكنها من اكتشاف سلوك الإدارة نحو تحريف معلومات تقاريرها المالية.

٣ - Tendeloo and Vanstraelen, (2005)^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت ممارسات إدارة الأرباح تتخفف في الشركات التي تراجع حساباتها شركات المراجعة الكبرى وذلك مقارنة بالشركات التي تراجع حساباتها شركات المراجعة غير الكبرى ، كما اختبرت الدراسة ما إذا كانت أنشطة إدارة الأرباح تتخفف بدرجة أكبر في الدول التي توفر حماية كبيرة للمستثمرين فيها ، ولتحديد ذلك تم اختيار عينة من الشركات التي تنتمي لقطاعات مختلفة والموجودة في ست دول أوروبية حيث يراجع حسابات مجموعة من هذه الشركات شركات مراجعة كبرى بينما يراجع حسابات المجموعة الأخرى شركات مراجعة غير كبرى ، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تكون منخفضة في الشركات التي يراجع حساباتها شركات مراجعة كبرى وذلك بالمقارنة مع الشركات التي يراجع حساباتها شركات المراجعة الأخرى . كما توصلت الدراسة إلى أن الشركات الموجودة في دول توفر درجة مرتفعة من الحماية للمستثمرين تتخفف فيها ممارسات إدارة الأرباح وذلك بالمقارنة بالشركات الموجودة في دول أخرى لا توفر تلك الحماية .

4 - Chia, et al., (2007)^(٣)

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان هناك تأثير لحجم مكتب المراجعة على ممارسة إدارة المنشأة محل المراجعة لسلوك إدارة الربحية السلبي* وقامت الدراسة على اختبار هذا الفرض على عينة من

¹- Bauwhede, B., Willekens, M., and Gaeremynck, A., "Audit Firm Size , Publik Ownership , and Firms Discretionary Assruals Management", The International Journal of Accounting , Urbana , 2003, Vol.38, Iss.1, PP. 1-22.

²- Tendeloo, B., and T.,Vanstraelen, Earnings Management under German GAAP versus IFRS, European Accounting Review, Vol. 14, No. 1, 2005, pp. 155-180.

³- Chia, Y., Lee, H., and Lapsley, I., "Choice of Auditors and Earnings Management during the Asian Financial crisis", Managerial Auditing Journal , Vo. 22, No. 2, 2007, PP. 177-196.

* يقصد بسلوك إدارة الربحية السلبي أنشطة إدارة العميل نحو تخفيض الدخل.

الشركات الخدمية المسجلة في بورصة الأوراق المالية في سنغافورة أثناء الأزمة المالية التي مرت بها منطقة جنوب شرق آسيا ، وقد توصلت الدراسة الى زيادة سلوك الإدارة نحو ممارسات إدارة الربحية السلبية في الشركات التي تراجع حساباتها شركات المراجعة الكبرى مقارنة بالشركات التي تراجع حساباتها شركات المراجعة الأخرى ، وقد عزت الدراسة ذلك إلى أنه قد يرجع ذلك إلى أن شركات المراجعة الكبرى كانت أكثر تحفظاً عند عرض التقارير المالية خلال فترة الأزمة المالية مما جعلها تتبنى سياسات محاسبية تؤدي الى تخفيض الأرباح .

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- اختبرت الدراسات السابقة أثر حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات من ممارسات إدارة الأرباح وقد توصلت جميعها الى أنه كلما كانت شركة المراجعة من الشركات الكبرى كلما انخفضت ممارسات إدارة الأرباح في الشركات محل المراجعة باستثناء دراسة (Chia, et al., 2007) التي أظهرت أن حجم شركة المراجعة يؤدي الى زيادة ممارسات إدارة الربحية السلبية.

- على الرغم من أن أغلب الدراسات أظهرت تأييدا لدور حجم مكتب المراجعة في الحد من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، إلا أن الباحث يرى أنه من خلال حوادث الإفلاس لكثير من الشركات الكبرى والتي من ضمنها شركة "Enron" والتي أعلنت إفلاسها عام ٢٠٠٢ والتي كانت تتولى مهام مراجعة حساباتها شركة آرثر إندرسون -وهي أحد أكبر خمس شركات مراجعة في العالم- قد ثبت أنها تمارس أساليب إدارة الأرباح دون أن يظهر في تقارير شركة المراجعة أي إشارة لهذه الأساليب ، مما يعني تناقض هذه الواقعة مع نتائج الدراسات الثلاث الأولى ، كما لم يقتصر الأمر على حادثة شركة "Enron" بل أن نفس الأحداث تتماثل مع بقية الشركات التي أعلنت إفلاسها مثل شركة "Wrld com" وشركة "Edelfia" .

سادساً: دراسات ركزت على أتعاب خدمات المراجعة.

١- لبيب ، (٢٠٠٤)^(١)

هدفت الدراسة الى اختبار أتعاب عملية المراجعة على استقلال المراجع ومن ثم على جودة الأداء المهني للمراجع ، كما هدفت أيضا إلى دراسة نوع العلاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة وحجم مكتب المراجعة وبين استقلال المراجع الخارجي ، حيث تمثل مجتمع الدراسة في بيانات المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي ، وقد تم اختيار عينة تتكون من ٣٢٥ شركة بحيث تمثل

^١ - خالد عبدالمنعم لبيب ، "الخدمات بخلاف مهام المراجعة وحجم شركة المراجعة واستقلال المراجع الخارجي - دراسة ميدانية" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ .

هذه الشركات جميع القطاعات الاقتصادية ، عن طريق استخدام بيانات سلسلة زمنية تتكون من خمس سنوات أبتدأ من سنة ١٩٩٩ وحتى سنة ٢٠٠٣ م ، وقد تم جمع هذه البيانات عن طريق:

- القوائم المالية المنشورة لشركات عينة الدراسة.
- المعلومات المالية المتاحة من خلال اصدارات هيئة سوق الأوراق المالية السعودية.
- المعلومات المالية المتاحة من خلال اصدارات مراكز خدمات المستثمر بالمؤسسات المصرفية العاملة بالمملكة العربية السعودية.
- المعلومات المالية المتاحة من خلال اصدارات مراكز التحليل المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

وقد كانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أ- لا يوجد تأثير لأتباع مهام المراجعة الخارجية للمنشأة محل المراجعة على استقلال مراجع الحسابات.
- ب- أن هناك علاقة تأثير عكسية بين أتباع الخدمات بخلاف مهام المراجعة وبين استقلال المراجع الخارجي.
- ج- لا توجد علاقة ارتباط بين حجم مؤسسة المراجعة وبين الأثر المتوقع لأتباع الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجي.

٢- الشاطري والعنقري ، (٢٠٠٦)^(١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتباع المراجعة على جودة الأداء المهني ، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة ، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية ، ولتحقيق هذا الهدف صمم الباحثان استمارة استبيان تشتمل عدد من المحددات للتعامل مع كل فرضية من فرضيات الدراسة ، وقد كانت نتائج الدراسة متضاربة إلى حد كبير ، فعلى الرغم أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتباع على جودة الأداء المهني ، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية ، وكذلك زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة ، وزيادة التجاوزات المهنية. كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتباع المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها مقارنة بالمكاتب متوسطة وكبيرة الحجم ، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتباع المهنية .

^١ - إيمان حسين الشاطري ، وحسام عبدالمحسن العنقري ، انخفاض مستوى اتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبدالعزيز ، المجلد (٢٠) العدد (١) ، ٢٠٠٦ ، ص ص. ٩٧-١٦٣

وقد أوصت الدراسة بضرورة تحديد حد أدنى للأتعاب وضبط عملية الالتزام بها ، كما أوصت الدراسة أيضا بضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة ونوعية أداء مكاتب المراجعة.

٣- Choi, et. al., (2006)^(١)

قام الباحثون بدراسة اثر الأتعاب على جودة عملية المراجعة ووجدوا أن موضوعية واستقلال المراجعين يمكن أن تكون أكثر احتمالاً للتأثر بمستويات أتعاب المراجعة التي تتجاوز متوسط الأتعاب العادية للمراجعين ، فالأتعاب غير العادية هي التي تكون أكثر من المتوسط للمستوى الطبيعي للأتعاب التي تعكس بشكل أساسي تكلفة جهود المراجعين ومخاطر التقاضي ، فإذا حصل المراجع على أتعاب مراجعة مرتفعة بشكل غير عادي من العميل فإن هذه الأتعاب سوف تُنشأ تبعية مالية بين المراجعين وعملائهم مما يؤدي إلى خلق تبعية اقتصادية للمراجع بالعميل ، أما الاتعاب التي يتقاضاها المراجع من العميل نظير ما يقوم به من جهد خلال عملية المراجعة فوجدوا أن هذه الاتعاب ليس لها أثر على استقلال المراجع ، وعلى ذلك فإنه إذا كانت منافع الاحتفاظ بهؤلاء العملاء المريحين تفوق التكاليف المرتبطة بالسماح لتقارير منخفضة الجودة فإن ذلك سوف يؤدي إلى تزايد التبعية الاقتصادية وتدني مستوى جودة المراجعة .

٤- عيسى ، (٢٠٠٨)^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر بعض العوامل على جودة عملية المراجعة كمؤشرات للجودة والتي تضمنت من بينها أهمية العميل بالنسبة لمكتب المراجعة ومدى تأثير هذه الأهمية على موقف المراجع من ممارسات المنشأة محل المراجعة لإدارة الأرباح ، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- وجود علاقة سلبية بين أهمية العميل محل المراجعة وجودة المراجعة ، ويفسر ذلك على أن أهمية عميل المراجعة تكمن في مقدار الأتعاب الذي يدفعها لمكتب المراجعة والتي تشكل نسبة كبيرة من إيرادات المكتب ، وبالتالي فهو يشكل ضغوطا على المراجع لكي يغض الطرف عن بعض ممارسات إدارة الأرباح ، مما يفقده استقلاله ويؤثر سلبا على جودة المراجعة.

ب- وجود علاقة إيجابية بين اتعاب المراجعة وجودة المراجعة إلا أنها تفسر نسبة منخفضة من إجمالي التغير في جودة المراجعة ، ويرجع ذلك إلى أن هذه العلاقة نسبية وليست مطلقة ، ففي بعض حالات المراجعة قد ترتبط الاتعاب العالية بالتغاضي عن مخالفات جوهرية مما يعني جودة مراجعة منخفضة ، وعلى النقيض من ذلك ففي حالات أخرى قد ترتبط الاتعاب العالية بالجهد الإضافي الذي يبذله المراجع للتحقق من سلامة القوائم المالية مما يعني جودة مراجعة مرتفعة.

^١ - Choi, J., Kim, J., and Zang, Y., The Association Between Audit Quality and Abnormal Audit Fees, The Hong Kong Polytechnic University, July 2006 .

^٢ - سمير كامل محمد عيسى ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني المجلد ٤٥ ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٣٧-١.

ج- وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح ، حيث كلما كان أداء عملية المراجعة بجودة عالية كلما حد من سلوك إدارة الأرباح.

٥- عبدالرحمن عبدالله، (٢٠١٢)^(١)

تناولت الدراسة مشكلة الآثار والدوافع والمعالجة للتغيير الإداري للسياسات المحاسبية ، وهدفت الدراسة إلى اختبار تأثير التغيير الإداري للسياسات المحاسبية على كفاءة تقويم الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ، ومعرفة الدوافع الاقتصادية والبيئية التي تؤثر على سلوكية الإدارة لتغيير السياسات المحاسبية ، ومعرفة العوامل التي تؤثر على رأي المراجع حول تغيير السياسات المحاسبية ، ودراسة حوكمة الشركات واختبار أثرها في الحد من التغيير الإداري للسياسات المحاسبية . حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لاختبار متغيرات الدراسة والتي كان من ضمنها معرفة العوامل التي تؤثر على رأي مراجع الحسابات الخارجي ، وقد وجد الباحث أن العوامل المؤثرة على رأي المراجع تتمثل في التقويم غير الصحيح لنظام الرقابة الداخلية ، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة ، والمنافسة بين المراجعين الخارجيين للحصول على عملاء جدد أو المحافظة على العملاء القدامى وخوف المراجع من استبداله ، والاعتاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي ، وطول فترة بقاء المراجع الخارجي مع عميله.

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- هدفت الدراسات السابقة الى اختبار العلاقة بين اتعاب مهام المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجع ، باستثناء دراسة عبدالرحمن عبدالله والتي هدفت إلى معرفة العوامل التي يمكن أن تؤثر على رأي المراجع ، بينما الدراسة الحالية تبحث في أثر أتعاب المراجعة على موقف المراجع واتجاه هذا الأثر.
- أظهرت جميع الدراسات السابقة نتائج مختلفة عن بعضها البعض ، ففي حين أن دراسة (عيسى ٢٠٠٨) أظهرت أن هناك علاقة تأثير سلبية لأتعاب المراجع على درجة استقلاله وجودة عملية المراجعة في حالة أهمية العميل بالنسبة لمكتب المراجعة ، نجد أن دراسة (Choi, et. al., 2006) تظهر هذا التأثير للأتعاب عندما تكون أكثر من متوسط الأتعاب التي يجب أن يقاضاها المراجع نظير الجهد الذي يجب أن يقوم به ، كما أن دراسة (الشاطري والعنقزي، ٢٠٠٦) تظهر تأثير سلبي محدود لانخفاض الأتعاب على جودة الأداء المهني للمراجع ، بينما أظهرت نتائج دراسة (البيب ، ٢٠٠٤) أنه لا يوجد تأثير لأتعاب المراجع على استقلاله بمعنى عدم وجود تأثير سلبي على جودة الأداء المهني للمراجع.

^١-عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن ، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية - الآثار والدوافع والمعالجة : دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ٢٠١٢ م .

سابعاً: دراسات ركزت على تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية والمهنية

١ - (1) Shafer, et. al., (2001)

هدفت إلى دراسة مدى إدراك المراجع الخارجي لاحتمال تعرضه للمساءلة القانونية عند تقديمه تقرير يضر بالشركة أو بأطراف أخرى ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجع يأخذ بعين الاعتبار خطر تعرضه للمسؤولية القانونية ومراجعة النظر بينما لا يعير اهتمام لخطر تعرضه للمسؤولية التأديبية (خطر مساءلته من قبل المنظمة المهنية العضو فيها) ، على اعتبار أن المسؤولية القانونية يترتب عليها مسؤولية تأديبية بينما لا يترتب على المسؤولية التأديبية مسؤولية قانونية ، وبالتالي فإن تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية سوف يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالي خلال عملية المراجعة مما يؤدي إلى انخفاض تلاعب الإدارة برقم الريج والحد من استخدام السياسات المحاسبية البديلة.

٢ - (2) Raghunaandan, et. al., (2001)

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين افصاح الإدارة لجوانب القصور الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية وموقف المراجع الخارجي ، ووجدت الدراسة أن الشركات التي لديها أوجه قصور جوهرية في تصميم نظم الرقابة الداخلية أو في تشغيلها ولا تقوم بالإفصاح عنها ، يتزايد لديها احتمال استقالة المراجع من الشركات التي تفصح عن أوجه القصور هذه ، ويعود السبب بحسب الدراسة أن المراجع يخشى من تعرضه للمساءلة القانونية عند عدم قيام الإدارة بالإفصاح عن قصور نظام الرقابة الداخلية ، كما وجدت الدراسة ايضاً أن رد فعل المستثمرين يكون سالباً تجاه عمليات الإفصاح عن هذه الأمور ويزداد رد الفعل من قبل المستثمرين عندما يصاحب ذلك استقالة المراجع.

٣ - مبارك (٢٠٠٧) (3)

تناولت هذه الدراسة تحليل العوامل المؤثرة على موقف المراجع الخارجي كوكيل عن الملاك والأطراف الأخرى في الرقابة على غش التقارير المالية ، وهدفت إلى معرفة ما إذا كان المراجع يقوم بمساعدة الإدارة في تطبيق الممارسات المحاسبية بهدف غش التقارير المالية أم أن المراجع هو ضحية غش الإدارة مثله مثل بقية المستفيدين من معلومات التقارير المالية وبالتالي يعجز عن اكتشاف تلك

¹ - Shafer, W., Morris, R. and Ketchand, A., The Effects of Formal Sanctions on auditor Independence, Journal of Accountancy, 2001, pp. 191-204.

² - Raghunaandan, K., Sankaraguruswamy, S., and Whisenant, J., The Information Content of Internal Control Related Matters Noted During and Audit in form 8-K Filings of Auditor realignments and Relation to Auditor Resignations, SSRN Paper Collection Series, 2001. <http://www.ssm.com/>

^٣ - الرفاعي إبراهيم مبارك ، تحليل العوامل المؤثرة على موقف ودور المراجع الخارجي في الرقابة على غش التقارير المالية - دراسة ميدانية على البيئة السعودية ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، ٢٠٠٧ ، ص. ٥.

الممارسات ، أو انه يكتشفها ولا يقرر عنها حفاظا على مصالحه الذاتية ، وقد قام الباحث باختبار اثر تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية والمهنية ، وتقديمه لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من ممارسات الإدارة نحو غش التقارير المالية ، وقد أجريت الدراسة في بيئة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية وقد كان من أهم النتائج التي توصلت اليها:

أ- زيادة احتمالات قيام المراجع بالتقرير عن الممارسات التي تقوم بها الإدارة بهدف غش التقارير المالية ، وبالتالي انخفاض فرصة قيام الإدارة بتطبيق هذه الممارسات إذا ادرك المراجع أن هناك احتمالات تعرضه للمسؤولية القانونية إذا لم يقرر عن هذه الممارسات.

ب- يمكن تفعيل دور المراجع في الرقابة على غش التقارير المالية من خلال تفعيل المسؤولية القانونية للمراجع.

ج- منع مكاتب المراجعة من تقديم خدمات أخرى غير خدمات المراجعة لعميل المراجعة يقلل من احتمالات غش التقارير المالية.

د- تفعيل دور المراجع في الرقابة على غش التقارير المالية من خلال تفعيل المسؤولية القانونية للمراجع والاستمرار في حظر تقديم المراجع للخدمات الأخرى لنفس العميل ، وتدريب المراجعين وتعريفهم بوسائل غش التقارير المالية ، والعمل على تحسين جودة عملية المراجعة.

ملاحظات على الدراسات السابقة:

- يلاحظ من نتائج الدراسات السابقة أنها اتفقت في نتائجها من حيث تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية ، إذ أن أخذ المراجع في الاعتبار تعرضه للمساءلة القانونية يدفع به نحو عدم الاستجابة لمتطلبات الإدارة في غش القوائم المالية وإدارة الأرباح ، الأمر الذي ينعكس على أدائه من خلال التقرير عن أي انحرافات جوهرية في القوائم المالية، بينما اختلفت دراسة (Shafer, et. al.) في مدى تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية ، مما يعني أن يأخذ بعين الاعتبار مقدار التعويض أو التجريم الناتج عن الحاقه الضرر بالغير ولا يهتم كثيرا للعقوبة الناتجة عن المنظمة المهنية الذي هو عضو فيها وهذا ما شجع الباحث على اختبار هذا العامل في بيئة المحاسبة المراجعة في الجمهورية اليمنية.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح للباحث عدد من النقاط :

- ١- معظم الدراسات السابقة اعتمدت في إجراء الدراسة التطبيقية إما على استقصاء آراء مستخدمي معلومات القوائم المالية في تحليلها لموقف مراجع الحسابات الخارجي ، أو على تحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة للوصول إلى مؤشرات لإدارة الأرباح وربطها بموقف المراجع . بينما الدراسة الحالية تعتمد في جانبها التطبيقي على استقصاء آراء مراجعي الحسابات الخارجيين على اعتبار أنهم الفئة المعنية والأكثر معرفة بما يُمكن أن يؤثر على موقفهم المهني.
- ٢- لم تتفق الدراسات السابقة في نتائجها عند دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف مراجع الحسابات الخارجي نحو اختيارات الإدارة من بين السياسات المحاسبية حيث جاءت نتائج هذه الدراسات متناقضة عند اختبارها لنفس العامل المؤثر على موقف المراجع الأمر الذي شجع الباحث على دراسة هذه العوامل واختبارها في البيئة اليمنية.
- ٣- اقتصر جميع هذه الدراسات على دراسة عامل واحد أو اثنين من العوامل المؤثرة على موقف المراجع الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وأغفلت العوامل الأخرى ، الأمر الذي من شأنه لا يظهر أكثر هذه العوامل تأثيرا على موقف المراجع مقارنة بالعوامل الأخرى ، ويرى الباحث من الأهمية دراستها جميعها ومعرفة قوة تأثير كل منها ، وهو ما عملت عليه الدراسة الحالية.
- ٤- مجمل الدراسات السابقة قامت باختبار العلاقة بين موقف المراجع ومدى استخدام إدارة العميل للبدائل المحاسبية في إدارة الأرباح وتحريف بيانات القوائم المالية ، بينما الدراسة الحالية تركز على دراسة أثر العوامل المذكورة سابقا على موقف مراجع الحسابات الخارجي من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في إدارة الأرباح.
- ٥- عدم وجود دراسات يمنية بحسب علم الباحث- متعلقة بدراسة أثر العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وعدم اختبار هذه المتغيرات في البيئة اليمنية، الأمر الذي شجع الباحث على دراسة هذا الموضوع وبحثه لما له من أهمية كبيرة ، حيث أن استخدام بدائل القياس والإفصاح المحاسبي في إدارة الأرباح وتحريف بيانات القوائم المالية ظاهرة تنتشر في جميع بيئات الأعمال سوى كانت المتقدمة أو النامية.

الفصل الأول

طبيعة السياسات المحاسبية البديلة

وعلاقتها بإدارة الأرباح

تمهيد

تمثل السياسات المحاسبية قواعد يسترشد بها كل من المحاسب ومراجع الحسابات عند إعداد نتائج نشاط المنشأة والتقرير عن مركزها المالي ، وهي توفر بدائل وطرق متنوعة بهدف استخدام أفضل هذه البدائل للتعبير عن الوضع الاقتصادي للمنشأة بصورة حقيقية ، إلا أن هذه البدائل وهذا التنوع الذي كان يأمل منه أن يكون عوناً لمستخدميه أصبح في أحياناً كثيرة يشكل مشكلة لأطراف كثيرة ومختلفة .

إن استخدام بدائل القياس المحاسبي والتي تسمح بها مرونة المعايير المحاسبية تمثل ضرورة حتمية بسبب تنوع واختلاف مجالات العمل المحاسبي ، إلا أنه يتم استخدام هذه البدائل من قبل إدارة المنشأة في ما يسمى بإدارة الأرباح والتي تمثل سوء استخدام السياسات المحاسبية للتأثير على معلومات القوائم المالية وإظهارها بالصورة التي ترتضيها الإدارة وليست بصورة تعبر عن الواقع الحقيقي للمنشأة ، وتهدف الإدارة من وراء هذه الممارسات إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم وإعطاء صورة جيدة عن المنشأة أو لتحقيق مكاسب ذاتية .

إن استخدام الإدارة لممارسات إدارة الأرباح عن طريق استخدام الطرق والسياسات المحاسبية من شأنه أن يظهر قوائم مالية غير متماثلة ، حيث أن تغيير هذه السياسات من عام إلى آخر يؤدي إلى عدم إمكانية الحكم على كفاءة المنشأة من خلال معلومات تقاريرها المالية ، بسبب أثر هذا التغيير في السياسات المحاسبية على هذه المعلومات ، كما أن إجراء المقارنة بين الوحدات الاقتصادية في نفس الصناعة يعتبر أمر غير مجدي وغير ذي فائدة نتيجة عدم تماثل السياسات المحاسبية المستخدمة عند قياس الأحداث المالية وإعداد النتائج.

ولتوضيح ذلك سوف يتناول هذا الفصل المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وطبيعة السياسات المحاسبية

المبحث الثاني : السياسات المحاسبية وعلاقتها بإدارة الأرباح

المبحث الثالث : دوافع وأثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المبحث الأول

مفهوم وطبيعة السياسات المحاسبية

١-١-١ مفهوم السياسات المحاسبية

أخذت الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية على عاتقها تحمل عبء تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في كثير من دول العالم وقامت لهذا الغرض بإصدار العديد من التشريعات والمعايير المحاسبية لتنظيم هذه المهنة وتطويرها ، ومع ذلك فلا زالت مهنة المحاسبة تعاني قصور في بعض الممارسات العملية التي تكتنفها بعض السياسات المحاسبية ، سواء كان ذلك في احتوى هذه السياسات على إجراءات وتفصيلات متعددة تتيح مجالاً للانتقاء من بين هذه الإجراءات وفق أهداف ومتطلبات أطراف معينة ، أو من خلال عدم مواكبة بعض هذه السياسات المحاسبية للتطورات المتسارعة في بيئة الأعمال . وقبل الخوض في معرفة الأسباب وراء اختيارات الإدارة من بين السياسات المحاسبية البديلة لأبد من معرفة ماهية السياسات المحاسبية .

حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) ، عرفت السياسات المحاسبية على أنها "مبادئ محددة وأسس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند إعداد وتقديم البيانات المالية"^(١). وينفق أحد الباحثين مع هذا التعريف حيث أكد أن السياسات المحاسبية مجموعة مبادئ وأسس وقواعد وممارسات محددة تأخذ بها المنشأة عند إعداد وتقديم القوائم المالية^(٢).

كما يشير كل من Wild & Guida من أن السياسات المحاسبية ما هي إلا تلك القواعد التي تم اختيارها من قبل الوحدة الاقتصادية والثبات عليها لأغراض إعداد القوائم المالية^(٣).

ومن خلال استعراض المفاهيم السابقة نلاحظ أنها جميعها تؤكد على أن السياسات المحاسبية هي بمثابة الأسس والقواعد التي تسترشد بها إدارة الوحدة الاقتصادية عند إعدادها لتقاريرها المالية ، كما تؤكد أيضاً على ضرورة تطبيقها بشكل ثابت حتى تعبر هذه التقارير عن المركز المالي الحقيقي لهذه المنشأة ، وعلى ذلك يرى الباحث أن السياسات المحاسبية تمثل قيود تحكم سلوك الإدارة العليا ومراجعي الحسابات تجاه الممارسات المحاسبية التي يجب اتباعها إلا أن هذا الثبات الذي يجب أن تتبعه إدارة المنشأة عند تطبيقها لهذه السياسات يمثل ثباتاً نسبياً ووفقاً لواقع الحال وما تتطلبه طبيعة الأحداث والمعاملات من معالجات ، إذ توفر السياسات المحاسبية بدائل متعددة تتيح للإدارة استخدامها لمعالجة حالة ما . حيث أشار معيار المحاسبة الدولي رقم (١)

^١ - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان- الأردن ، يناير ٢٠٠٩ ، فقرة (٥) ، ص ١٠٢٨ .

^٢ - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٩٨ .

^٣ - Wild, K., & Guida Al Guida, "Manuel of Financial Reporting and Accounting", Butter worths, London, 1990, p. 159.

الخاص بعرض البيانات المالية (IASC No. 1) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، أشار إلى أنه يتعين على الإدارة أن تختار ما تعتبره أكثر البدائل المحاسبية ملائمة بحسب تقديرها وبما يحقق صحة البيانات المالية⁽¹⁾.

وعلى ذلك فإن كان هذا التنوع في البدائل المحاسبية ميزة تتيح للإدارة إمكانية معالجة موضوع ما باستخدام أفضل هذه البدائل وفقاً لظروف المنشأة وبما يحقق القياس والعرض السليم لقوائمها المالية ، إلا أنه في ظروف كثيرة يتم استغلال هذا التنوع في السياسات المحاسبية من قبل الإدارة لخدمة أغراض خاصة ، حيث أن اختيار سياسة محاسبية دون أخرى لا يرتبط بمقدار المنفعة التي يمكن أن يحققها هذا الاختيار على جودة معلومات التقارير المالية بقدر ما يرتبط برغبة الإدارة في تحسين صورة المنشأة عن طريق التلاعب في معلومات هذه التقارير باستخدام هذه البدائل .

١-١-٢ الاختيار من بين السياسات المحاسبية

يشير مبدأ الاتساق في المحاسبة إلى ضرورة اتباع الإدارة سياسة محاسبية واحدة والثبات عليها من فترة إلى أخرى عند إعداد وعرض القوائم المالية ، إلا أن هذا الثبات في استخدام طريقة محاسبية واحدة قد يكون سبباً في ظهور معلومات التقارير المالية بصورة لا تعبر عن الواقع الاقتصادي للمنشأة وبالتالي تضطر الإدارة إلى تجاوز هذا المبدأ المحاسبي إذا وجدت سياسة محاسبية أكثر ملائمة لمعالجة المعاملات والأحداث المالية بطريقة أفضل ، حيث يمثل الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية الانتقال من طريقة محاسبية متعارف عليها عند إعداد وعرض القوائم المالية إلى طريقة محاسبية أخرى متعارف عليها . وبهذا الصدد يشير أحد الكتاب إلى أن الاختيار المحاسبي يتضمن الاختيار بين قواعد محاسبية لها نفس الدرجة من القبول ، مثل الاختيار فيما بين طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) ، أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) عند تقييم المخزون ، أو الاختيار فيما بين طريقة القسط الثابت أو طريقة الإهلاك المعجل عند احتساب إهلاك الأصول الثابتة⁽²⁾ .

كما أن الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية لا يعني الجمود وعدم البحث عن بدائل محاسبية أفضل ، حيث أن المحاسبة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية التي تعمل في بيئة متغيرة ومتطورة باستمرار وتخدم قطاع واسع من الجمهور والتي تتنوع حاجاتهم من المعلومات ، كان لابد لها من تعديل وتطوير أساليبها والبحث عن بدائل أفضل حتى تؤدي وظيفتها بالشكل المطلوب ، وهذا ما تؤكد عليه معايير المحاسبة الدولية حيث تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) "أن على المنشأة أن تختار سياساتها المحاسبية بشكل متنسق على المعاملات المماثلة ، أحداث وظروف أخرى ، ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد أو

¹ - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ، يناير ٢٠٠٩ ، ص ص ١٢١ - ١٢٢

² - Francis, J., "Disussion of Empirical Research on Accounting Choice" , October, 2000 , pp. 1-3 .

تسمح بتصنيف البنود التي تكون لها السياسات المختلفة مناسبة ، اذا تطلّب أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو سمح بذلك التصنيف ، يجب اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها على كل صنف^(١) . وعلى ذلك فإن معايير المحاسبة سمحت بالاختيار من بين السياسات المحاسبية إلا أنه ذكر البعض أن هناك ثلاثة اعتبارات تحكم إدارة المنشأة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة وهي على النحو التالي^(٢) :

- ١- سياسة الحيطة والحذر : قد يلزم الشك وعدم اليقين الاثار التي ترتب على بعض المعاملات أو الاحداث مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطة والحذر عند اعداد القوائم المالية ، ومع ذلك يجب ألا يكون الالتزام بهذه السياسة مبررا لتضليل مستخدمي معلومات التقارير المالية .
- ٢- مراعاة الجوهر: عند المحاسبة عن المعاملات والأحداث وإعداد النتائج يجب التركيز على جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وما يترتب عليها من آثار مالية حتى تمثلها المعلومات الناتجة بشكل صادق وليس فقط النظر الى الشكل القانوني للمحاسبة عن تلك الأحداث .
- ٣- الأهمية النسبية : يجب الإفصاح عن كافة البنود التي لها أهمية نسبية والتي من شأنها التأثير على المركز المالي وما يترتب عليها من قرارات .

ويشير حماد إلى أن إجراء هذه التغييرات في السياسات المحاسبية والتقارير عنها يمثل مشكلة واجهت مهنة المحاسبة من سنوات عديدة حيث أن معظم التحليلات المالية تعتمد على التماثل والقابلية للمقارنة الخاصة بإعداد القوائم المالية^(٣) . وبالتالي فإن أي نوع من أنواع التغيير في الطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد النتائج وعرض هذه القوائم سيؤدي إلى عدم التماثل ، لذلك يجب على الإدارة ان تركز على أثر هذا التغيير على قابلية القوائم المالية للمقارنة ، لذلك فإن التغييرات في السياسات المحاسبية يجب توضيحها والإفصاح عنها بالشكل الذي يحسن من تحليل وفهم القوائم المالية .

ويضيف نفس الكاتب أنه ليس هناك مجموعة معينة من السياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من الطرق والبدائل المحاسبية المختلفة قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف ، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة وثيقة هامة للمعلومات تُمكن من تفسير الأرقام الواردة بالقوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

^١ - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ، يناير ٢٠٠٩ ، ص ١٠٣١ .
^٢ - عبدالمعتم علي عوض الله ، أساسيات المحاسبة المالية ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ ، ص ص. ٥٣٨-٥٣٩ .
^٣ - طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص. ٤٠١ .

ويؤكد أحد الباحثين أن هناك العديد من السياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي يمكن لإدارة المنشأة أن تختار من بينها إلا أنه يتعين عليها الإفصاح عن المعالجة المحاسبية المرتبطة بها ، وقد قام بحصرها في المجالات التالية^(١):

أولاً: سياسات محاسبية عامة:

١- سياسات توحيد البيانات المالية.

٢- سياسات ترجمة العملات الاجنبية.

٣- سياسات التقييم.

ثانياً: سياسات مرتبطة بعناصر الميزانية:

١- سياسات خاصة بالأصول الثابتة.

٢- سياسات خاصة بالأصول المتداولة.

٣- سياسات خاصة بالخصوم الثابتة والمتداولة.

ثالثاً: سياسات مرتبطة بعناصر قائمة الدخل:

١- سياسات الاعتراف بالإيراد.

٢- سياسات خاصة بالمخصصات والاحتياطيات.

٣- سياسات خاصة بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتخلص من الأصول.

ويعتبر اختيار إدارة المنشأة لطرق محاسبية بديلة عند قياس المعاملات والإفصاح عنها من القضايا المعقدة لما يتضمنه هذا الاختيار من دوافع متعارضة ومتشابكة يصعب ادراكها بواسطة الأطراف الخارجية ، ويرجع هذا التعارض الى حقيقة أن للإدارة مصلحة ذاتية في جعل التقارير المالية لا تعبر عن الواقع^(٢). وفي هذا السياق يؤكد أحد الباحثين على أنه لكي يكون تغيير السياسات المحاسبية والاختيار من بينها أمراً مقبولاً يجب أن يراعي الاعتبارات التالية^(٣):

١- أن يكون التغيير أمراً ملحاً واستجابة لصدور تشريع أو معيار محاسبي جديد .

٢- أن يكون التغيير استجابة لمستجدات جوهرية غير الزامية ويؤدي الى اظهار الأحداث أو المعاملات في القوائم المالية لمنشأة الأعمال بطريقة أكثر وضوحاً وشفافية لمستخدمي تلك القوائم .

^١-Weetman, P. , et. al., Profit Measurement and UK Accounting Standards: A Case of Increasing Disharmony In Relation To US GAAP and IAS, Accounting and Business Research, Vol.28, No.3, 1998, PP. 189-207.

^٢ - محمد عبدالحميد طاحون ، "التغييرات الاختيارية في الطرق المحاسبية : دوافعها ومداخل معالجتها " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، ١٩٩٨ ، ص ٦٩

^٣ - محمد حسين عبدالرحمن ، "الفحص المحاسبي للتغيير الاختياري في السياسات المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة بغرض خدمة مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ . ص ٥٦ .

٣- أن يتواءم التغيير في السياسة المحاسبية مع كافة المبادئ والقواعد المتضمنة في السياسة المحاسبية حتى نضمن عدم تعارض مبادئها وقواعدها وكذلك ضمان تماسك وترابط السياسة المحاسبية . وهذا ما أكدت عليه معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي رقم (٨) ، حيث أكدت على أن للمنشأة أن تغير السياسة المحاسبية في حالة^(١):

١- أن يكون التغيير ضروريا بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
٢- أن يؤدي هذا التغيير الى تقديم بيانات موثوقة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى.

ويرى الباحث ان الالتزام بمبدأ الثبات في اتباع سياسة محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى أمر بالغ الأهمية وفقا لما يشرعه الأدب المحاسبي طالما أن هذا الثبات يساعد على إظهار معلومات التقارير المالية بصورة تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة ، حيث أن تطبيق هذا المبدأ يعتبر وسيلة للوصول إلى عرض سليم وعادل للمركز المالي ، وبالتالي فإن كان الثبات على اتباع سياسة محاسبية واحدة سيؤدي إلى تحريف بيانات القوائم المالية وتضليل مستخدميها عن طريق عرض معلومات غير موثوقة وغير عادلة فإنه يجب على الإدارة اختيار السياسة المحاسبية المناسبة على أن يكون هذا الاختيار يهدف إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشأة ويعرض المعلومات بصورة عادلة.

كما أنه في بعض الأحيان قد لا يكون التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس وعرض النتائج وتصوير القوائم المالية ناتج عن اختيارات الإدارة ورغبتها في تفضيل طريقة محاسبية دون أخرى ، وإنما قد يكون هذا التغيير ناتج عن متطلبات جهات رقابية حكومية تخضع إليها الإدارة وتعمل المنشأة في حدودها، أو قد تكون هذه التغييرات ناتجة عن إلزام صادر من منظمات مهنية متخصصة في إصدار التشريعات والمعايير المحاسبية وبالتالي تكون الإدارة معنية بتنفيذ هذه السياسات . وعلى هذا الأساس يتضح أن هناك أنواع مختلفة من التغييرات في السياسات المحاسبية يمكن استعراضها في النقاط التالية.

١-٢-١-١ التغيير الإلزامي للسياسات المحاسبية

تتمثل التغييرات الإلزامية للسياسات المحاسبية في تلك الإصدارات والتشريعات التي تتبناها الهيئات والمنظمات المهنية التي تقوم على تقنين وتفسير العمل المحاسبي والكيفية التي يجب أن يكون عليها القياس والعرض للتقارير المالية ، والمتمثلة في إصدارات هذه المنظمات للمعايير المحاسبية وتفسيراتها المختلفة والتي تصبح الإدارة ملزمة بتطبيقها في البنود والمعاملات المحددة وكذلك الزمان المحدد وفق ما جاء به هذا المعيار

^١ - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ، يناير ٢٠٠٩ ، ص. ١٠٣١ .

، وعلى ذلك فإنه ليس لإدارة المنشأة حرية في اختيار مثل هذه السياسات أو التحكم في محتواها أو زمن تطبيقها ، حيث تهدف الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية من التغييرات للمعايير المحاسبية إلى وضع حلول ومعالجات للمشاكل التي يظهرها واقع التطبيق العملي لمهنة المحاسبة وكذا مواكبة متغيرات البيئة التي تعمل فيها المهنة بالإضافة إلى الحد من قدرة الإدارة على استغلال مرونة هذه المعايير واستخدامها في تحقيق أهدافها الذاتية.

وعلى الرغم من المزايا التي تحققها مثل هذه التغييرات في المعايير والسياسات المحاسبية ، يرى منتقدوها أنها تؤدي إلى تغيير في السلوك الاقتصادي للشركات من حيث التأثير على عمليات التشغيل وكذا قرارات التمويل ، فمثلا تطلبت قائمة معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم (٢) معالجة نفقات البحث والتطوير كمصروفات تحمل على الفترة التي حدثت خلالها وقد ترتب على ذلك أن خفضت الشركات من هذه النفقات الأمر الذي أدى إلى آثار اقتصادية غير مرغوب فيها ، كما تطلبت قائمة معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم (١٠٦) أن تتم المحاسبة عن مزايا ما بعد التقاعد التي تمنح للعمال والموظفين على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي والذي يؤدي إلى زيادة التزام مزايا ما بعد التقاعد المقرر عنه في الميزانية العمومية للشركة الأمر الذي يدفع الشركة إلى تخفيض تلك المزايا مع ما لذلك من آثار اجتماعية^(١) .

ويرى الباحث أن هناك ضرورة ملحة لإصدار معايير جديدة وتشريعات محاسبية تنظم المهنة وكذلك تعديل بعض المعايير والتشريعات التي أظهر تطبيقها وجود بعض القصور أو أنها أصبحت لا تواكب التطورات في الحياة الاقتصادية ، إلا أنه عند قيام المنظمات المسؤولة عن تنظيم المهنة بإصدار هذه المعايير المحاسبية أو تعديلها لأبد لها من الإحاطة بكافة الظروف المترتبة على تطبيقها سواء كان ذلك على المنشأة وما يلحق بها من آثار اقتصادية أو على مستوى مستخدمي المعلومات المحاسبية (مساهمين ، ومستثمرين محتملين ، ومقرضين ، وجهات حكومية ، وأطراف خارجية أخرى مختلفة) وما لذلك من أثر على نتائج قراراتهم ، كما يجب أيضا على إدارة المنشأة عند الالتزام بتطبيق السياسات المحاسبية الجديدة أن تفصح عن آثار هذه التغيير على بيانات قوائمها المالية.

١-٢-١-٢ التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية

يقصد بالتغيير الاختياري للسياسات المحاسبية حرية اختيار الإدارة للسياسة المحاسبية المناسبة من بين البدائل المتعددة التي توفرها مرونة المعايير المحاسبية ، وبالتالي فإن هذا التغيير يتضمن اختيار الإدارة من بين مجموعة من الطرق المحاسبية المتعارف عليها والتي لها نفس الدرجة من القبول ، كاختيار أحد طرق المحاسبة

¹ -Gergiou, G., "Investigating Corporate Management Lobbying in The U.K. Accounting Standard- Setting Process: A Multi-Issue/ Multi-period Approach", **ABACUS**, Vol. 41, No. 3, 2005, pp. 323-347.

عن اهلاك الأصول الثابتة أو مثل أن يتم التحول من إحدى طرق تقييم المخزون الى طريقة أخرى . ويشترط البعض عند توضيحه لمفهوم التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية أن يكون لهذا الاختيار تأثير على معلومات التقارير المالية بغض النظر عن هدف الإدارة من هذا التغيير ، حيث يعرف التغيير الاختياري بأنه أي قرار يكون هدفه الأساسي التأثير من حيث الشكل أو المضمون على مخرجات النظام المحاسبي بطريقة معينة^(١).

إن التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية أمراً مرغوباً وتجزئه المعايير المحاسبية طالما أن هذا التغيير يؤدي إلى إظهار الأحداث والمعاملات بالقوائم المالية لمنشأة الأعمال بطريقة أكثر وضوحاً وشفافية لمستخدمي هذه القوائم حتى إذا أدى إلى تأثير جوهري على صافي الربح ، حيث يمكن إدراك هذا التأثير في ظل الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية التي تظهرها التقارير المالية للشركات ، وعليه فإن إدارة الشركة لا يمكن أن تتحول إلى تطبيق سياسة محاسبية معينة ثم تعود مرة أخرى إلى تطبيق السياسة القديمة ، حيث يفترض ان يكون سعيها من وراء التغيير هو البحث عن الطريقة الأجدر بالترفضيل من الناحية المحاسبية^(٢). إلا ان كثير من الدراسات وجدت أن إدارة المنشأة تختار من بين البدائل المحاسبية بهدف تحريف بيانات القوائم المالية والتأثير على صافي الربح. وفي هذا السياق يؤكد المطيري أن معظم إدارات المنشآت تقوم بإجراء تغيير في السياسات المحاسبية بهدف^(٣):

١- التلاعب في معلومات التقارير المالية عن طريق اخفاء حقيقة نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي وإظهاره بشكل مخالف للواقع .

٢- تحقيق رغبات الادارة من خلال :

أ- التأثير الايجابي على سعر السهم من خلال التلاعب في معلومات التقارير المالية وذلك بالتأثير على رقم صافي الربح بالزيادة ، الأمر الذي يوحي لمستخدمي هذه المعلومات بقدرة الشركة على تقديم أرباح أكبر للمساهمين ، فكلما زادت الارباح أثر ذلك بشكل إيجابي على سعر السهم .

ب-تحسين صورة المركز المالي للشركة بهدف الحصول على قروض بتكاليف أقل من المؤسسات المالية .

ج- سعي إدارة الشركة للحصول على مكاسب ذاتية مثل المكافآت أو الحوافز أو تثبيت مواقعهم داخل الشركة ، خاصة إذا ما ارتبطت هذه المكاسب بالأرباح المحققة .

وهذا ما أكد عليه البعض من أن مديري الشركات يستخدمون التغيير الاختياري في السياسات المحاسبية بهدف التلاعب في رقم صافي الربح للتأثير على الاتفاقيات التعاقدية الخاصة بالشركة أو على قيمة أسهمها أو

1- Field, T., Lys, T., & Vincent, L., "Empirical Research on Accounting Choice", Journal of Accounting and Economics, Draft, January, 2001, pp. 1-72.

٢- محمد عبدالحميد طاحون ، مرجع سابق ، ص. ٧٥ .

٣- عبيد بن سعيد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة : تحديات وقضايا معاصرة ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ٢٠٠٤ ، ص. ٤.

لزيادة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة^(١) . كما يضيف آخر أن قرار الإدارة في عملية الاختيار بين البدائل المحاسبية يخضع لعوامل اقتصادية وليس طبقاً للبحث عن أفضلية بديل عن آخر ، حيث أن هناك مجموعة من العوامل تؤثر وتتأثر باختيار البديل المحاسبي تتمثل في تكلفة التعاقدات (عقود الحوافز ، عقود المديونية) ، التكاليف السياسية واثـر البيئـة المحاسبية (العـرف المحاسبـي – التحفظ – رأـى المراجـع الخـارجي)^(٢) .

وقد وضح Pincus & Wasley أن معظم اختيارات الإدارة من بين السياسات المحاسبية البديلة تتركز حول الطرق المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لعناصر مثل استنفاد الأصول (مثل ان يتم تغيير العمر الانتاجي للأصول غير الملموسة) ، والإهلاك (مثل تغيير تقديرات الإهلاك للأصول الثابتة) ، والاعتراف بالنفقات (اعتبارها مصروف او رسملتها واستنفادها) ، والمخزون ، والتكاليف الإضافية للمخزون ، وضرائب الدخل ، وضرائب الاستثمار المقدمة ، وترجمة العملات الأجنبية ، ومعاشات التقاعد ، وتقديرات معاشات التقاعد ، والعقود طويلة الأجل ، وطرق المحاسبة عن النفط والغاز ، وتكاليف ما قبل التشغيل^(٣) .

ويرى الباحث انه على الرغم من الأهمية الكبيرة لمثل هذا النوع من التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية - إذا ما استخدم بصورة سليمة - عن طريق اختيار البدائل المحاسبية التي يمكن أن تسهم في قياس الأحداث والمعاملات وإعداد النتائج والتقرير عنها بصورة تعبر عن الواقع الحقيقي للمنشأة ، إلا أنه في حالات كثيرة تلجأ الإدارة الى اختيار ما يتناسب مع توجهها في التأثير على معلومات التقارير المالية للتأثير بشكل إيجابي على قرارات مستخدمي هذه المعلومات أو لتحقيق أكبر قدر من المنافع الخاصة ، وبالتالي فإن إدارة المنشأة بهذه الصورة تستغل ما تقدمه المعايير المحاسبية من مرونة وبدائل متعددة للتعامل بصورة إيجابية مع ما يفرزه واقع الممارسة العملية للمهنة من مشاكل تطبيقية. ويمكن للباحث أن يوضح أنواع التغييرات في السياسات المحاسبية من خلال الشكل (١-١-١).

وعلى ذلك فإن وضع المعايير المحاسبية من قبل الهيئات والمنظمات المهنية المتخصصة وما تتضمنه من سياسات وطرق متعددة وما توفره من بدائل وتفسيرات عند معالجة الأحداث والمعاملات المالية يعتمد على طبيعة المداخل التي تتخذ اساساً لبناء هذه المعايير وإصدارها ، إذ أن هذا المعيار المحاسبي وما يوفره من مرونة عند تطبيقه على الأحداث والمعاملات المالية يرجع الى نوعية المدخل الذي أُعتمد عليه عند اصدار المعيار وما يرتبط به من سياسات محاسبية ، لذلك يرى الباحث أنه من الواجب استعراض هذه المداخل التي

¹- Beatty, A. & Waber, J., "The Effects of Debt Contracting on Voluntary Accounting Method Changes", The Accounting Review, Vol. 78, January, 2003, pp. 205-227

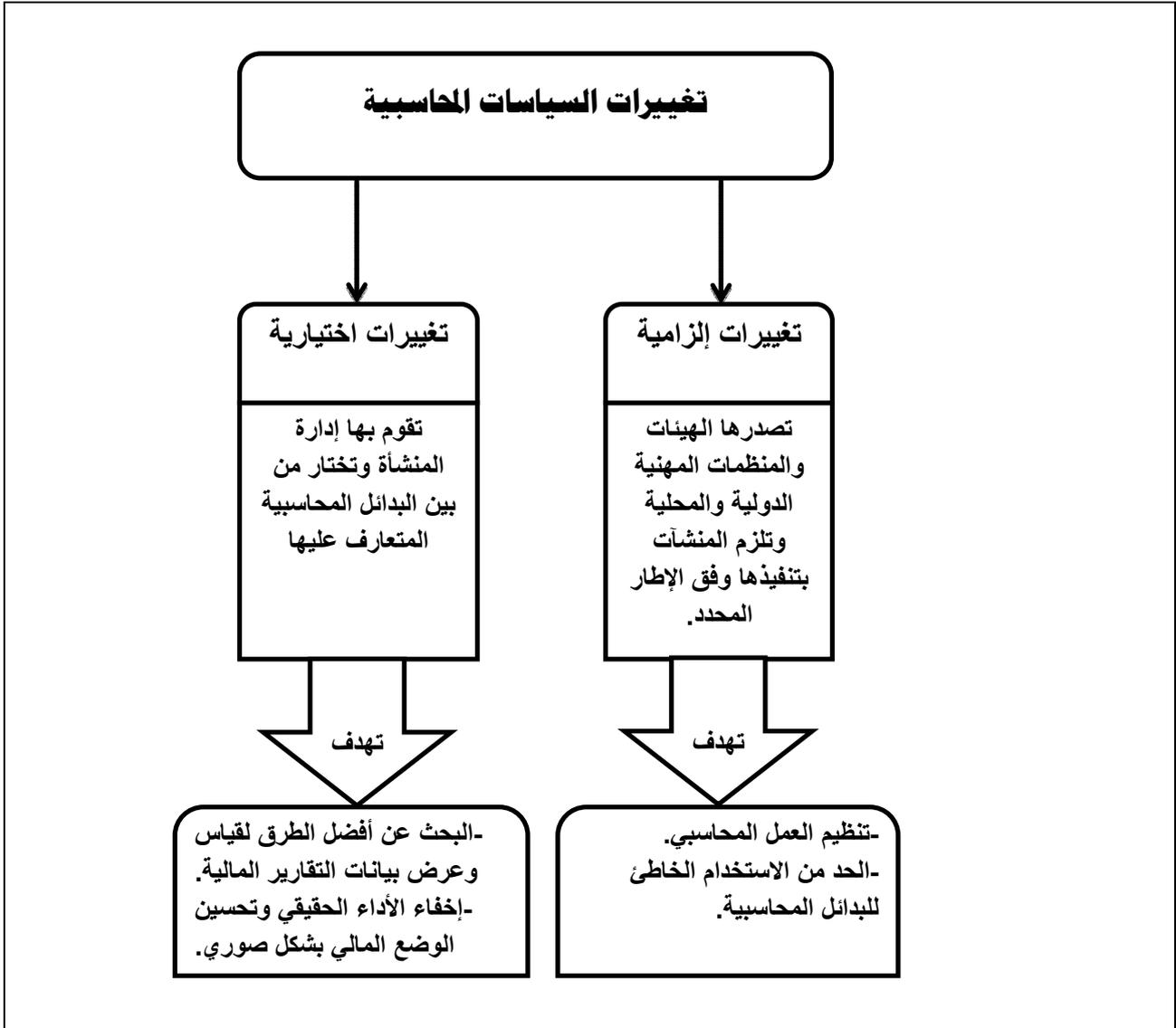
^٢ - فواد محمد الليثي، " نظرية المحاسبة " كلية التجارة ببورسعيد- جامعة قناة السويس، دار النهضة العربية ٢٠١٠م، ص ص. ٢٨٥-٢٨٩.

³- Pincus M. & Wasley, C., "The Incidence of Accounting Changes and Characteristics of Firms Making Accounting Changes", Accounting Horizons, Vol. 8, June 1994, pp. 1-24.

تتحكم في بناء السياسات المحاسبية حتى يتسنى معرفة الأسباب التي تجعل الإدارة أن تختار من بين هذه السياسات ، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في النقطة التالية.

شكل (١/١/١)

أنواع وأهداف التغييرات في السياسات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٤

١-١-٣ المداخل التي تتحكم في بناء السياسات المحاسبية

تسعى الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية الى تطوير مهنة المحاسبة بشكل مستمر وجعلها تتواكب مع التطورات الواقعة في بيئة الأعمال ، وتعتمد في ذلك على انتاج مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية التي تنظم العمل المحاسبي وتلبي رغبات الأطراف المختلفة المستخدمة لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، وقد انتهجت في ذلك عدد من المداخل المستخدمة في بناء السياسات المحاسبية حيث كان المدخل المعياري سباقا في هذا المجال والذي يهدف أساسا الى بناء معايير مثلى يتفقد بها التطبيق المحاسبي في الواقع العملي من خلال الوصف الدقيق لما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية ، إلا أن البحث عن الأفضلية والمثالية هو أحد أوجه قصور هذا المدخل والذي لم يأخذ بعين الاعتبار مدى تمثيل هذه السياسات والمعايير للواقع التجريبي .

وبذلك أصبحت هذه السياسات المحاسبية المبنية وفق هذا المدخل غير قادرة على مواكبة التطورات السريعة في الأسواق المالية علاوة على عدم قدرة هذه السياسات على انتاج معلومات تُمكنها من التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكونها أقل شفافية وأقل اتساقا مع المبادئ المحاسبية المقبولة والتي يجب تطبيقها ، ولقد أدى ذلك في النهاية الى ظهور ما يُعرف بالهندسة المحاسبية والتي تعني هيكلة الأحداث والصفقات المالية بالصورة التي تتفق مع القواعد الواردة بالمعايير لتحقيق المصالح الخاصة بالإدارة دون أن تعكس الجوهر الاقتصادي للأحداث المالية^(١).

ونتيجة لأوجه القصور التي شابت المدخل المعياري في التنظير للفكر المحاسبي ، نادى كثير من الباحثين الى ضرورة تطوير نظرية المحاسبة والتحول الى دراسة المشاكل العملية والممارسات المحاسبية كما هي قائمة في الواقع وذلك في محاولة تطوير نظرية محاسبية إيجابية تسعى الى تفسير وشرح الاحداث الاقتصادية على اعتبار أن المحاسبة علما تطبيقيا^(٢) . وقد انبثق عن ذلك ظهور اتجاه في المحاسبة يعمل على تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الأطراف التي تتكون منها المنشأة وعلى وجه الخصوص سلوك الادارة نحو اختيار سياسات محاسبية معينة وهذا الاتجاه يعرف بالمدخل الإيجابي في المحاسبة . ولتوضيح كيفية بناء السياسات المحاسبية يمكن تفصيل ذلك عن طريق تناول المدخلين التاليين.

١-١-٣-١ السياسات المحاسبية المبنية على اساس المدخل المعياري

يهدف المدخل المعياري الى البحث عن أفضل البدائل فيما بين السياسات المحاسبية المتاحة ، حيث يركز على اختيار أفضل طريقة محاسبية تحقق اهداف المحاسبة دون التركيز على اسباب اختيار المنشأة لتلك الطريقة

1- FASB., Proposal: Principles- based approach to U.S. standard setting, Accounting Horizons, 2002, pp. 1-22.

٢- محمد عباس بدوى ، " دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة " ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، دار المعارف بالإسكندرية ، ٢٠٠٠ م .

، وفي هذا السياق يشير أحد الكتاب الى أن المدخل المعياري يقوم على ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية بما يؤدي الى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة، وعليه يجب أن يتم الاختيار من بين البدائل المحاسبية في ضوء مدى تحقيقها للأهداف المفترضة للمحاسبة^(١).

ويمكن القول أنه يتم بناء السياسات المحاسبية وفق هذا المدخل من مجموعة من الطرق التي توصف الإجراءات المحاسبية التي يجب أن تتبع لمعالجة حالات متشابهة ، إذ أن السياسات المحاسبية المبنية على أساس المدخل المعياري تعتمد بدرجة كبيرة على مجموعة من القواعد التفصيلية والمحددة لكافة المواقف والتطبيقات الخاصة بنطاق هذه السياسة والتي تعطي في نفس الوقت شرحاً تفصيلياً بالإجراءات والخطوات التي يتم تطبيقها في معظم الممارسات والتطبيقات العملية لمعالجة المعاملات والأحداث المالية دون السماح بالخروج عن هذه القواعد مع السماح بقليل من الحكم المهني في حدود ضيقة^(٢). فمثلاً لو تضمنت السياسة المحاسبية بأن يتم احتساب قسط اهلاك الأصول الثابتة بمعدل ١٠% من التكلفة التاريخية للأصل فإن هذه القاعدة لا تترك مجالاً للحكم المهني عند عدم اتساقها مع الظروف الاقتصادية المحيطة بهذا الأصل والتي قد يعبر الالتزام بها عن عدم تمثيلها للجوهر الاقتصادي بشكل سليم ، نتيجة وجود مجموعة من العوامل المختلفة التي قد تؤثر على قيمة الأصل والتي تجعل من تلك النسبة غير واقعية .

ويشير أحد الباحثين إلى أن المدخل المعياري يعتمد على عدة ركائز عند بناء السياسات المحاسبية تتمثل في^(٣):

- ١- أن المدخل المعياري يهدف إلى وصف ما يجب أن تكون عليه المعالجة المحاسبية من خلال استخدام الاستدلال المنطقي.
- ٢- يستلزم التقرير عما يجب أن يكون باستخدام المدخل المعياري تحديد دالة للهدف تتخذ مقياساً للأفضلية.
- ٣- لا يستند المدخل المعياري على أساس تجريبي وإنما يقوم على افتراضات -استناداً إلى الاستدلال المنطقي- غير قابلة للرفض أو المناقشة.

^١ - محمد شريف توفيق ، "تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية" ، ٢٠٠٦ ، ص ١-١٥ ، متاح على الموقع الإلكتروني:

www.InfotechAccountants.Com/phpbb2Index.Php

^٢ - Schipper, K., Principles – based accounting standards, Accounting Horizons, March , 2003, p. 61-72.

^٣ - أمل صلاح دردير ، التحليل المحاسبي لمحددات اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٨٥-٨٦.

٤- يضيف باحث آخر أن المدخل المعياري يعتمد على مجموعة من القيم الأخلاقية والاجتماعية وبالتالي تلعب الاعتبارات الخاصة بالموضوعية والحياد دورا ثانويا^(١)

وعلى ذلك يرى البعض أن السياسات المحاسبية المبنية وفق المدخل المعياري تعتمد على الأحكام الشخصية وليست على الملاحظة والتجريب ، وبالتالي فإن النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام هذه السياسات المحاسبية عند التطبيق العملي لم تلقى القبول العام لأنه لم يتم اختبارها تجريبيا ، ونتيجة لاعتماد المدخل المعياري على الأحكام الشخصية يلاحظ أنه يتجاهل متطلبات أطراف مختلفة مثل الإدارة والمساهمين والمقرضين والدائنين والحكومة .. الخ ، والتي تتأثر احتياجاتهم بقرار اختيار هذه السياسات وهو ما يقدم تفسيراً لقصور هذا المدخل في حل مشكلة الاختيار من بين السياسات المحاسبية^(٢).

وعلى ذلك وبالرغم من إن بناء السياسات المحاسبية وفق المدخل المعياري ساهم بشكل كبير في تنظيم العمل المحاسبي من خلال تقديم أفضل القواعد والطرق محاسبية لمعالجة أحداث مالية مختلفة ، إلا أنه في حالات أخرى لم ينجح في حل مشكلة الاختيار من بين البدائل المحاسبية بل ساعد الإدارة على توفير مساحة واسعة للاختيار - لمعالجة مثل هذه الحالات - من خلال احتوى هذه المعايير على قواعد متعددة وتفصيلات مختلفة .

ومما تقدم يرى الباحث أن السياسات المحاسبية المبنية على أساس المدخل المعياري تمثل قواعد وتعليمات واضحة يجب على إدارة المنشأة التقيد بها حرفياً عند أعداد تقاريرها المالية ، وبالتالي فإن هذه القواعد لا تترك مجالاً للإدارة للتعبير عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة - في حالة أن هذه السياسات المتبعة لا تعبر عن الواقع بشكل صادق - مع أنها توفر العديد من التفصيلات والاستثناءات التي تجعلها أحيانا تتعارض مع الأهداف العامة للمبادئ المحاسبية ، بالإضافة إلى أن الاعتماد على هذه القواعد قد يؤدي إلى معالجات محاسبية مختلفة لنفس الأحداث المالية ذات الطبيعة الاقتصادية المتشابهة ، على سبيل المثال (سياسات تسعير المخزون وكذلك طرق المحاسبة عن الاستثمارات) .

١-١-٣-٢ السياسات المحاسبية المبنية على أساس المدخل الإيجابي

يقوم المدخل الإيجابي على دراسة وتفسير الطرق والإجراءات المحاسبية المتبعة فعلاً لتحليل دوافع الإدارة نحو تطبيق هذه الإجراءات ، وفي هذا السياق يشير أحد الباحثين إلى أن البحث المحاسبي اتجه في نهاية

^١ - عبدالله إبراهيم عثمان يوسف، إطار علمي لتقويم استخدام المدخلين المعياري والإيجابي في تحليل دوافع الإدارة تجاه اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعايير المحاسبية - دراسة تحليلية تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين ، ٢٠٠٩م ، ص. ٤٥ .

^٢ - Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y. and Lin, Z., The role of international financial reporting standards in accounting quality: Evidence from European Union, Journal of international financial management & accounting Vol. 21, Issue 3, 2010, pp. 41-75.

السبعينيات نحو التتظير وتحليل بواعث الإدارة في تبنى السياسات المحاسبية من خلال الملاحظة وصياغة الفروض واختبارها بالأساليب العلمية ، كما ركزت الابحاث من خلال هذا المدخل على تقييم البواعث الاقتصادية للإدارة لتبنى طرق محاسبية معينة⁽¹⁾. حيث يعتمد هذا المدخل عند بناء السياسات المحاسبية على اطار من المفاهيم الاقتصادية والمصطلحات الشاملة والتي تتيح للمحاسب استخدام الحكم المهني لمعالجة الأحداث المالية وفقا للجوهر الاقتصادي وليس بحسب الشكل الظاهري لهذه الأحداث كما هو الحال في المدخل المعياري . إذ يقضي المعيار وفق هذا المدخل مثلا بان يعكس مصروف الاهلاك خلال فترة محاسبية معينة مقدار الانخفاض في القيمة الاقتصادية للأصل مع مرور الزمن ، وفي هذه الحالة فإن تطبيق المعيار يتطلب الاعتماد على كل من الحكم المهني والخبرة من قبل معدي القوائم المالية.

ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين بإسكتلندا (ICAS) المعايير القائمة على أساس المدخل الايجابي بأنها عبارة عن "مجموعة من المعايير العامة ذات القبول والتأييد الواسع والتي تهدف الى تحقيق الصدق والعدالة في تمثيل وعرض القوائم المالية بجانب توفير بعض الإرشادات التطبيقية"⁽²⁾. وبذلك فإنه وفقا لهذا المدخل فان بناء السياسات المحاسبية يركز على الهدف منها وهو توضيح الجوهر الاقتصادي للأحداث المالية بغض النظر عن عدم اتساق هذه السياسات عند تطبيقها للموضوع الواحد مادامت البيانات المالية المعدة على اساسها تُظهر الواقع الحقيقي للمنشأة. كما يشير Kroeker إلى أن السياسات المحاسبية تحتوي على قائمة محددة من المفاهيم المحاسبية والتي تعكس الهدف المحاسبي لكل معيار كجزء لا يتجزأ من المعيار ككل ، بجانب أحتوى المعيار على القليل - إن وجد - من الاستثناءات⁽³⁾.

ومما سبق يتضح أن السياسات المحاسبية المبنية على أساس المدخل الإيجابي تعطي الإدارة حرية كافية في استخدام الطريقة التي تعالج بها الحدث المالي شريطة أن يهدف تطبيق هذه الطريقة الى إظهار حقيقة المركز المالي للمنشأة ، وبالتالي فهي تسمح للإدارة باستخدام الحكم المهني وتحملها مسؤولية التعبير عن الجوهر الاقتصادي للأحداث المالية ، كما لا تعفي المراجع من تحمل مسؤوليته عما إذا كانت هذه البيانات المالية المعدة وفق هذه السياسات تفصح عن الجوهر الاقتصادي للمنشأة وتعكس أهداف المعايير المحاسبية.

¹ - محمد شريف توفيق ، مرجع سابق ، ٢٠٠٦ ، ص ١٥٠ .

² - The institute of chartered accountant of Scotland (ICAS) , Principles not rules: A question for judgment. The technical policy board of ICAS, 2006, p. 4. Available at: www.icas.org.uk

³ - Kroeker, J., Speech by SEC staff: Remarks before the 2007 conference principles - based accounting standards and the challenges implementation. US Securities & Exchange Commission. April 2007, <http://www.sec.gov/news/speech/2007/spch040407jlk.htm>

ويتضح من العرض السابق لمداخل بناء السياسات المحاسبية أنه ليس هناك مدخل معين يقدم حلاً ناجحاً لمشكلة اختيار الإدارة من بين البدائل المحاسبية ، ويرجع السبب بحسب رأي الباحث الى:

١- التنوع الكبير والتطور المستمر في بيئة الأعمال التي تعمل فيها المحاسبة الأمر الذي يؤدي الى عدم صلاحية المعيار للتعامل مع حالات معينة ، مما يستوجب إجراء تعديلات تتضمن قواعد وتفصيلات جديدة تزيد في بعضها من حرية الاختيار.

٢- اختلاف وتنوع متطلبات جهات متعددة ترتبط بالمنشأة (الإدارة ، والمساهمين ، والمقرضين ، والموظفين ، والحكومة ، والموردين ، والزبائن .. الخ) وذات دوافع ومصالح متعارضة ، يجعل من الصعب بناء سياسات محاسبية تلبي احتياجات كل هذه الأطراف .

٣- عدم دراسة وفهم واقع الممارسة المحاسبية بشكل سليم والذي يعتمد عليه المدخل التجريبي في بناء السياسات المحاسبية وبالتالي عدم ملائمة النتائج لما يجب أن تكون.

وعلى ذلك يرى الباحث ضرورة وجود هذين المدخلين جنباً إلى جنب عند بناء السياسات المحاسبية ولا يمكن الاستغناء عن أحدهما باعتبار أن كلاً منهما يمكن أن يكمل الآخر ، ويمكن تلخيص أهم نقاط الاختلاف بين مداخل بناء السياسات المحاسبية بشكل موجز من خلال الجدول (١/١/١) أدناه:

جدول (١/١/١)

نقاط الاختلاف بين مداخل بناء السياسات المحاسبية

المدخل الإيجابي	المدخل المعياري
<ul style="list-style-type: none"> • يقوم على دراسة الممارسات العملية لشرح وتفسير الأحداث الاقتصادية لبناء سياسات محاسبية توصف العمل المحاسبي كما هو كائن فعلا . • يسمح للإدارة باستخدام الحكم المهني بشكل واسع في اختيار السياسات المحاسبية عند قياس وإعداد النتائج ويحملها مسؤولية هذا الاختيار من خلال ضرورة تمثيل اختياراتها لحقيقة الوضع المالي للمنشأة . • يعتمد على مجموعة من المصطلحات والمفاهيم الاقتصادية عند تطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة موضوع ما بحيث تعكس هذه المعالجة الجوهر الاقتصادي للأحداث المالية . • يقوم على دراسة وتحليل سلوك أطراف مختلفة تتكون منها المنشأة ومنها سلوك الإدارة في اختيارها من بين البدائل المحاسبية . 	<ul style="list-style-type: none"> • يبحث في بناء سياسات محاسبية مثالية صالحة للتطبيق في جميع الظروف والأحوال ، بمعنى انه يوضح ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية وليس ما هو كائن . • يقوم على قاعدة ما يجب أن تكون عليه المحاسبة فعلا ، بحيث لا يترك للإدارة استخدام الحكم المهني والتعامل مع واقع الأحداث الاقتصادية - إلا فيما ندر - مما يضطرها الى الاختيار من بين بدائل التي يطرحها المعيار حتى لو لم تكن تعبر عن الواقع الحقيقي للمعاملات المالية . • يحتوي على مجموعة كبيرة من القواعد والتفصيلات والأمثلة العملية لتوضيح الممارسات المحاسبية والتي قد تخرج في بعض الأحيان عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . • يعتمد على الحكم الشخصي في بناء السياسات المحاسبية وبالتالي فهو يهمل حاجات اطراف مختلفة مثل الإدارة والمساهمين والحكومة والمقرضين .

المصدر: من اعداد الباحث ، ٢٠١٤م

المبحث الثاني

السياسات المحاسبية وعلاقتها بإدارة الأرباح

١-٢-١ مفهوم إدارة الأرباح

تمثل السياسات المحاسبية قواعد وإرشادات تنظم واقع الممارسة العملية لمهنة المحاسبة بهدف قياس الأحداث المالية بصورة سليمة وإعداد النتائج المعبرة عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة ، وبالتالي فإن تطبيق هذه السياسات أصبح أمرا ملزما بموجب التشريعات الصادرة والأعراف المحاسبية المتبعة والمقبولة في مجتمع المهنة وأن الخروج عنها يمثل تعدي يحاسب عليه القانون في المجتمعات التي تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، إلا أن تطبيق هذه السياسات وما توفره من مرونة في التعامل مع كثير من المشاكل المحاسبية يخلق مشكلة حقيقية لدى مستخدمي معلومات التقارير المالية من خلال استغلال إدارة المنشأة لهذه المرونة واستخدامها في إدارة أرباحها على الرغم من أهمية هذا التنوع في البدائل التي تقدمها السياسات المحاسبية في حل كثير من مشاكل التطبيق العملي لمهنة المحاسبة وتقديم معلومات ذات جودة عالية .

وفي هذا السياق يشير أحد الباحثين الى أن مرونة المعايير المحاسبية باتت أمرا مؤكدا وواقعا تقبل به جميع المنظمات والهيئات المحاسبية بهدف تقديم معلومات مالية تتسم بدرجة عالية من الجودة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ، وأن عدم القبول بهذه المرونة يعتبر تجاهلا للظروف المختلفة التي تحيط بها المنشأة ، إلا أنه يضيف أيضا أن الإدارة يمكن أن تستغل هذه المرونة المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية في إدارة الأرباح لما تملكه من سلطة اعداد التقارير المالية^(١).

وقد اختلف الباحثون عند تناول مفهوم إدارة الأرباح ويعود هذا الاختلاف بحسب وجهة نظر الباحث الى تنوع الطرق والأساليب التي تُستخدم في إدارة الأرباح من حيث موافقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP أم عدم موافقتها لهذه المبادئ ، بالإضافة الى اختلاف هذه المفاهيم من حيث تنوع الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها من خلال ممارسات إدارة الأرباح .

حيث عرفها البعض^(٢) على أنها محاولة الإدارة التأثير أو التلاعب بالأرباح المعلنة باستخدام طرق محاسبية محددة أو تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة .

^١- توفيق بن عبدالمحسن الخيال ، وفواز سفير القمامي ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية - دراسة تطبيقية - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد رقم (١) ، المجلد رقم (٤٧) ، يناير ، ٢٠١٠ ، ص ص. ٢٤٦ - ٢٤٧ .

2- Akers, D., Giacomino, E., and Bellovary, L., Earnings Management and Its Implications, Educating the Accounting Profession, The CPA Journal, Issue: August, 2007, p. 2. , Available at: www.nysscpa.org/cpajournal/2007/807/essentials/p64.htm

كما أشار كاتب آخر إلى أن إدارة الأرباح تتمثل في "استخدام المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية لتوجيه الأرباح الواردة في التقارير نحو هدف محدد مسبقاً"^(١).

ويلاحظ أن هذه التعاريف أشارت إلى أن الإدارة تستخدم المرونة في السياسات المحاسبية من خلال استخدام طرق محاسبية بعينها أو تبديل هذه الطرق بأخرى وذلك في إطار المعايير المحاسبية المتعارف عليها . كما يتفق كلا من Piot and Janin^(٢) في أن إدارة الأرباح عبارة عن استخدام التقدير الشخصي والمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية المنشورة .

ومن خلال استعراض التعاريف السابقة يلاحظ الباحث أنها جميعها ركزت على الطريقة التي تتم بها إدارة الأرباح وهي استخدام المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية دون التركيز على الهدف من إدارة الأرباح ، وفي هذا السياق فقد عُرِفَت إدارة الأرباح على أنها مجموعة من الأساليب والتي تلجأ إليها إدارة الشركة لمعالجة بعض القيم المحاسبية الواردة بالقوائم المالية المنشورة وذلك من خلال استغلال ما قد يوجد من ثغرات في بعض القواعد المحاسبية واختيار اسس القياس والإفصاح منها لعرض هذه القوائم المالية ليس بالصورة التي يجب أن تكون عليه وإنما بالصورة التي تتوافق ورغبة معدي هذه القوائم^(٣) .

ويركز التعريف السابق بالإضافة إلى الطريقة التي تتم بها إدارة الأرباح - باستغلال الإدارة لبعض جوانب الثغرات في السياسات المحاسبية والاختيار من بينها - إلى الهدف من هذا الاختيار وهو تحقيق رغبة معدي القوائم المالية في إظهار هذه القوائم بالصورة التي تتوافق مع أهدافهم .

وفي هذا السياق تؤكد صفاء السيد على أن الإدارة تقوم بممارسات مقصودة بشأن قياس الربح والتقارير عنه بغرض تحقيق رغبات ومصالح خاصة بها أكثر من كونه انعكاساً للأداء الحقيقي للمنشأة^(٤).

كما يشير جهماني أيضاً عند تناوله لمفهوم إدارة الأرباح إلى أن الهدف منها هو سعي إدارة المنشأة لتحقيق مكاسب شخصية وتضليل مستخدمي معلومات التقارير المالية . حيث ذكر جهماني أن إدارة الأرباح تمثل تدخل في عملية إعداد التقارير المالية للحصول على مكاسب خاصة أو الوصول إلى مبالغ محددة مقدما تم وضعها بمعرفة الإدارة عن طريق وسائل مختلفة مثل التلاعب في التقديرات المحاسبية بهدف تضليل أصحاب المصالح عن الأداء الحقيقي للمنشأة^(٥).

^١ - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٥٥ .

^٢ - Piot, C., and Janin, R., Op. Cit. , 2007, pp. 430.

^٣ - أحمد محمود يوسف ، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد العاشر ، ٢٠٠٠ ، ص. ٢٠٨ .

^٤ - صفا محمود السيد ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ ، ص ص. ٤٧١-٥٦٢ .

^٥ - عمر عيسى جهماني ، سلوك تمهيد الدخل في الأردن - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان ، المجلة العربية للمحاسبة ، مجلس التعاون لدول الخليج ، العدد الأول ، ٢٠٠١ .

كما يتبنى آخر وجهة النظر هذه ويعطي تفصيلاً أكثر لأهداف الإدارة حيث يؤكد على أن "الإدارة تقوم بتطوير الأساليب والتقديرات المحاسبية للتأثير في رقم الربح المنشور حسب استراتيجيات الإدارة وقت التقرير عن الأرباح ، وذلك نقادياً لمواقف تعاقدية معينة أو التقرير عن مستوى مرضي من الأرباح باعتبارها المقياس التقليدي لأداء الإدارة"^(١) . وفي هذا يشير عبد الفتاح إلى أن إدارة الأرباح استخدام حرية الاختيار للطرق والأساليب المحاسبية من قبل الإدارة للتدخل في التقرير المالي بهدف التقرير عن رقم للأرباح المحاسبية يتسق مع رقم محدد أو مستهدف ، فقد يكون الرقم المستهدف محدد من خلال الترتيبات التعاقدية لعقود مكافآت الإدارة ، أو عقود الدين ، أو محدد من خلال متغيرات سوق الأوراق المالية كما هو الحال في تبيؤات المحللين الماليين بالأرباح^(٢) . وفي هذا السياق يؤكد آخرون أن إدارة الأرباح تحدث عندما تستخدم الإدارة أحكامها عند إعداد التقارير المالية، وكذلك في عملية هيكل الصفقات بهدف تغيير معلومات التقارير، إما لتضليل بعض أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة ، أو للتأثير على ترتيبات النتائج التعاقدية التي تعتمد على معلومات التقارير المالية^(٣) . ويلخص أحد الباحثين إدارة الأرباح في أنها^(٤):

- عملية متعددة ومخططة وليست عشوائية وتتفق مع رغبات الإدارة.
- أن هناك بعض العوامل التي تساعد على القيام بهذه العملية منها المرونة وتعدد البدائل والسياسات المحاسبية.

كما يتبنى آخرون وجهة النظر الأخرى من حيث الطريقة التي تتم بها إدارة الأرباح ، بعيداً عن استغلال مرونة السياسات المحاسبية ، وذلك من خلال قيام إدارة المنشأة بإدارة حقيقية لأرباحها بهدف إجراء تغيير حقيقي في الوضع الاقتصادي للمنشأة ، ومن ذلك ما أشار إليه البعض من أن إدارة الأرباح تتم من خلال إجراء تغييرات اقتصادية حقيقية في أنشطة المنشأة الرئيسية وليس من خلال الاختيار من بين السياسات المحاسبية ، بهدف اظهار الأداء الاقتصادي للمنشأة خلال الفترة الحالية على غير حقيقته، مثل أن تقوم الإدارة باختيار توقيت بيع الأصول الثابتة للحصول على مكاسب رأسمالية أو تضخيم مبيعاتها في نهاية الفترة المالية عن طريق عرض تسهيلات ائتمانية أكثر مرونة^(٥).

^١ - مدثر طه أبو الخير ، إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية - دليل ميداني من التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ١٩٩٩ ، ص ص. ٤٠-١ .

^٢ - عبدالفتاح أحمد علي خليل ، قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري ، مجلة المحاسبة والتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد ٦٧ ، ٢٠٠٦ ، ص ص. ٤٧١-٥٦١ .

^٣ - Healy, P., and Wahlen, J., A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting, Accounting Horizons, Dec., 1999, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383.

^٤ - عبدالرحمن عادل خليل ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ٢٠١٣ م ، ص. ١٣٩ .

^٥ - عبدالفتاح أحمد علي خليل ، مرجع سابق ، ٢٠٠٦ ، ص ص. ٤٩٥ .

كما يؤكد أحد الباحثين وجهة النظر السابقة حيث يشير إلى أن إدارة الأرباح يمكن أن تتم خارج إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وذلك من خلال العرض المضلل المتعمد للقوائم المالية للمنشأة من خلال حذف بعض المقادير أو سوء العرض والإفصاح⁽¹⁾ .

ويؤكد ما سبق ما أكد عليه مجلس الرقابة العام بالولايات المتحدة الأمريكية⁽²⁾ من أن إدارة الأرباح عملية قيام الإدارة بالعديد من الأفعال والممارسات المشروعة وغير المشروعة بهدف التأثير على الأهداف المحاسبية التي تحققها الشركة . ويلاحظ أن هذا المفهوم الأخير لإدارة الأرباح قد أشتمل على جميع الممارسات التي تتبعها الإدارة لإدارة أرباحها ، سواء كانت هذه الممارسات مشروعة في إطار مرونة السياسات المحاسبية ، أم كانت غير مشروعة في إطار الأنشطة التي تقوم بها لإجراء تغييرات اقتصادية حقيقية ، أو من خلال العرض المضلل لمعلومات التقارير المالية .

ومن خلال استعراض المفاهيم السابقة لإدارة الأرباح يستنتج الباحث أن هناك وجهات نظر مختلفة تناولت هذا الظاهرة ، فمنهم من يرى أنها استخدام المرونة في السياسات المحاسبية وفي إطار المبادئ المقبولة قبولاً عاماً ، ومنهم من يرى أن إدارة الأرباح تتم خارج المبادئ المقبولة قبولاً عاماً بواسطة إحداث تغييرات اقتصادية حقيقية عند ممارستها لأنشطتها ، أو عن طريق اللجوء إلى الغش والتلاعب في معلومات التقارير المالية من خلال العرض المضلل والمتعمد لهذه المعلومات . كما لم يقتصر اختلاف الباحثين في الطريقة التي يتم بها إدارة الأرباح بل ظهر هذا الاختلاف من خلال الهدف الذي يتم تحقيقه من ممارسات إدارة الأرباح ، فيرى البعض أن الهدف من إدارة الأرباح هو سعي الإدارة لتحقيق مكاسب ذاتية ، بينما يرى آخرون أن الإدارة تسعى إلى إخفاء الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة لتضليل أصحاب المصلحة أو التأثير على النتائج التعاقدية.

ويمكن للباحث - لأغراض هذه الدراسة - أن يعرف إدارة الأرباح على أنها تدخل مقصود من قبل القائمين على إعداد النتائج وعرض التقارير المالية باستخدام الخيارات المحاسبية والتشغيلية ، بهدف نقل صورة جيدة عن الواقع الاقتصادي للمنشأة لتحقيق مكاسب للإدارة و/ أو لتضليل مستخدمي معلومات التقارير المالية للحصول على منافع آنية أو تقادي أعباء مستقبلية .

١-٢-٢ تبويب إدارة الأرباح

من خلال استعراض مفهوم إدارة الأرباح يتضح أن هناك تصنيفات مختلفة لهذا المفهوم ويرجع السبب في ذلك إلى اختلاف الباحثين في الزاوية التي ينظر إليها عند تناول ظاهرة إدارة الأرباح والطريقة التي تتم بها وكذلك الهدف المقصود من ممارستها ، فنرى أن بعض الباحثين يرى أن إدارة الأرباح هي ظاهرة تتم وفق المبادئ المحاسبية وبالتالي هي ظاهرة مشروعة ومنهم من يرى خلاف ذلك حيث يرى أنها ظاهرة غير مشروعة

¹ - عبدالفتاح أحمد علي خليل ، مرجع سابق ، ٢٠٠٦ ، ص. ٩٦

² - Public Oversight Board, The panel on audit effectiveness report and recommendations, August, 2000, 31.

تتم بخلاف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، كم ينظر آخريين الى إدارة الأرباح من زاوية أخرى وذلك بمدى قدرة هذه الممارسات في التأثير على التدفقات النقدية للمنشأة ، وعلى ذلك يمكن تصنيف إدارة الأرباح بالنظر إليها من زوايا مختلفة على النحو التالي:

١-٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح من حيث شرعيتها

ينظر الباحثون الى إدارة الأرباح من حيث مدى اتفاق ممارساتها وأساليبها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، ووفقا لذلك يتم تصنيفها الى^(١):

- أ- إدارة أرباح شرعية : ويتمثل هذا النوع من إدارة الأرباح في استخدام ما توفره السياسات المحاسبية من تنوع وتعدد للبدائل المحاسبية والتي توصي معايير المحاسبة الدولية باستخدامها بالإضافة الى ما تسمح به هذه المعايير من استخدام التقدير والحكم الشخصي لمعالجة بعض الأحداث المالية ، كأن تقوم الإدارة بالتدخل في اختيار الطرق والتقديرات المحاسبية أو المبالغة في تقدير المخصصات أو تخفيضها.
- ب- إدارة أرباح غير شرعية : ويقصد به قيام الإدارة بإدارة أرباحها بوسائل وأساليب تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة ، مثل أن تقوم الإدارة بعرض قوائمها المالية بشكل مضلل عن طريق حذف بعض التقديرات ، أو قيامها باستخدام اساليب حقيقية في ادارة أرباحها بواسطة اجراء تغييرات اقتصادية حقيقية في بعض أنشطتها.

مما سبق يستنتج الباحث أن إدارة الأرباح يمكن أن تكون بطريقة مشروعة نتيجة ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة لمعالجة معاملة مالية معينة عن طريق استخدام هذه المرونة بطريقة خاطئة من قبل إدارة المنشأة ، كما يمكن ان تكون إدارة الأرباح بطرق واساليب غير مشروعة تستخدم فيها اساليب محاسبية احتيالية أو عن طريق قيام الإدارة ببعض الأنشطة الاقتصادية التي يمكن تحسن بشكل صوري من أداء الإدارة.

١-٢-٢-١ تبويب إدارة الأرباح من حيث تأثيرها على اتجاه الأرباح

ينظر الى تبويب إدارة الأرباح من هذه الناحية من حيث تأثيرها على اتجاه الأرباح نحو الزيادة أو نحو النقصان ، ويتم تصنيفها وفقا لذلك الى^(٢):

- أ- إدارة أرباح هابطة : وهي تلك الأساليب التي تستخدم للتأثير على رقم الربح نحو الانخفاض ، حيث تسعى الإدارة الى استخدام السياسات المحاسبية لتخفيض الربح ، مثل المبالغة في تقدير قيم المخصصات

^١ - مجيد عبدالحسين المريني ، علاء عبدالحسين الساعدي ، الهام جعفر الشاوي ، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، جامعة أم البواقي ، العدد الرابع ، ديسمبر ٢٠١٥ ، ص ص. ١٤-١٥.

^٢ - ماجدة متولي ابراهيم ، دور مراقب الحسابات في تحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية في ضوء اساليب المحاسبة الابتكارية - دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ٢٠١٠ ، ص. ١٧.

مثل (مخصص الديون المشكوك فيها أو مخصص التعويضات ، أو مخصص الضرائب) ، أو أن تقوم بتحميل الفترة المالية بكامل المصروفات الرأسمالية وجعلها مصروفات إيرادية .

ب- إدارة أرباح صاعدة : ويقصد بها قيام الإدارة بزيادة أرباحها عن طريق استخدام اساليب وطرق مختلفة ، كأن تقوم بالاعتراف بعائدات عقود الخدمات لسنوات قادمة على الفترة الحالية ، أو القيام ببيع الأصول الثابتة بهدف زيادة أرباح الفترة.

وعلى ذلك يرى الباحث أن تصنيف إدارة الأرباح إلى إدارة أرباح صاعدة وإدارة أرباح هابطة يعتمد على الهدف الذي تسعى إليه الإدارة ، فعندما تريد تجنب اي تكاليف ناتجة عن ارتفاع الأرباح تسعى إلى استخدام السياسات المحاسبية لتخفيض أرباحها ، بينما تعمل على زيادة ارباحها إذا أرادت تحقيق مكاسب ذاتية أو تحسين المركز المالي للمنشأة.

١-٢-٣-٣ تيوب إدارة الأرباح من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي

تيوب إدارة الأرباح من حيث تأثيرها على التدفقات النقدية الى^(١) :

أ- إدارة أرباح اقتصادية : وهي تلك الأساليب التي ينتج عنها تدفق نقدي حقيقي للمنشأة عن طريق إجراء تغييرات اقتصادية في المنشأة ، مثل أن تقوم الإدارة بتحفيز مبيعاتها في نهاية الفترة المالية عن طريق منح تسهيلات ائتمانية مبالغ فيها أو منح خصومات عالية على المبيعات النقدية .

ب- إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاق : ويتمثل هذا النوع من إدارة الأرباح في استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية والمرونة المتاحة في استخدام التقديرات المحاسبية ، حيث أن هذا النوع من إدارة الأرباح يقتصر تأثيره على تغيير معلومات القوائم المالية دون التأثير على التدفق النقدي .

ويرى الباحث أن هذا التقسيم يعتمد على نوعية الأسلوب المستخدم في إدارة الأرباح وقدرته على إنتاج تدفق نقدي حقيقي للمنشأة بغض النظر عن الآثار السلبية المترتبة على ذلك ، إذ أن استخدام السياسات المحاسبية البديلة لا تؤدي إلى إحداث تدفق نقدي بعكس الأساليب الاقتصادية.

١-٢-٣-٤ تيوب إدارة الأرباح من حيث هدف الإدارة

يتم تصنيف إدارة الأرباح من حيث هدف الإدارة منها الى^(٢) :

أ- إدارة أرباح معلوماتية : ويهدف هذا النوع من إدارة الأرباح الى توصيل صورة جيدة عن الأداء المالي للمنشأة ومستقبل التدفقات النقدية فيها الى مستخدمي معلومات التقارير المالية.

^١ - حسين أحمد عبيد ، دراسة ميدانية لظاهرة التطوع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة - الدوافع والآثار ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ ، ص. ٦٢ .

^٢ - مجيد عبدالحسين المريني ، علاء عبدالحسين الساعدي ، الهام جعفر الشاوي، مرجع سابق ، ديسمبر ٢٠١٥ ، ص. ١٥ .

ب- إدارة أرباح انتهازية: ويهدف هذا النوع الى التأثير على معلومات التقارير المالية عن طريق استخدام الإدارة لأساليب تؤدي الى ظهور هذه المعلومات بصورة لا تعبر عن الواقع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة بهدف حصولها على مكاسب شخصية ، مما يمثل سلوكا انتهازياً.

يلحظ الباحث أن التقسيم السابق يعتمد على نوع المكاسب التي يمكن ان تحققها الإدارة من استخدام هذه الممارسات ، فهي تعمل على تحريف معلومات التقارير المالية بهدف عكس صورة جيدة عن الوضع المالي للشركة ، بينما تستخدم نفس هذه الأساليب والممارسات لتحقيق مكاسب ذاتية مثل ان تعمل على زيادة الأرباح للحصول على مكافآت مجزية.

١-٢-٣ علاقة السياسات المحاسبية البديلة بإدارة الأرباح

تعتبر الإدارة الجهة الوحيدة المسؤولة عن اعداد التقارير المالية للمنشأة ومن خلال هذا الحق تسعى أحيانا إلى إظهار قوائم مالية تتفق مع أهدافها وليست مع اهداف ومتطلبات المساهمين ومستخدمي هذه القوائم ، ويعود السبب في ذلك نتيجة المصالح المتعارضة في أحيانا كثيرة بين الإدارة والأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشأة، وتستخدم لتحقيق ذلك أساليب محاسبية مختلفة بما فيها البدائل المحاسبية التي تتيحها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .

ويتوقع مستخدمو التقارير المالية أن المعايير المحاسبية تزود المحاسبين والمديرين بالوسائل ذات المصدقية لتوصيل المعلومات الخاصة بالأداء الاقتصادي لمنشأتهم ، وذلك من خلال التقارير المالية التي تسهل لتلك الأطراف عملية التمييز بين الأداء الجيد والأداء الضعيف ، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ قرارات صائبة نحو التخصيص الكفء للموارد ، إلا أنه في ضل وجود خيارات متعددة للإدارة تساعد على التلاعب بمعلومات التقارير المالية ، فإنه قد يحدث نوعاً من التضليل أو الالتباس واتساع ما يسمى بفجوة التوقعات والتي تعني وجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمو التقارير المالية من المحاسبين والمراجعين وبين ما يقدم لهم في الواقع ، الأمر الذي من شأنه يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية ومن ثم الإضرار بمصالح متخذي القرارات^(١) .

ويشير أحد الكتاب^(٢) الى أن معظم أنشطة إدارة الأرباح تتم من خلال الممارسات الإدارية لعملية التسويات المحاسبية ، وأن محاسبة الاستحقاق تمثل حجر الزاوية للممارسات المحاسبية التي تتطلب من الإدارة التدخل عند اعداد التقارير المالية . حيث تسمح المعايير المحاسبية لإدارة المنشأة استخدام السياسات والطرق المحاسبية التي تتماشى مع أهدافها وبالتالي توفر لها مساحة واسعة للعمل على إدارة أرباحها بطريقة مشروعة ، وعلى ذلك فإن

^١ - حسين أحمد عبيد ، مرجع سابق، ص ص. ٤٩-٥٠ .

^٢ - عبدالفتاح أحمد خليل ، مرجع سابق، ص. ٤٩٣ .

إدارة المنشأة تمارس العديد من الأساليب التي تستخدمها في تطويع الأرباح وفق ما تقتضيه مصالحها ، وقد حدد Healy and Wahlen بعض من الطرق والبدائل المحاسبية التي يمكن أن تستخدمها الإدارة لتحقيق ذلك مثل^(١):

- استخدام الإدارة لتقدير بعض الأحداث الاقتصادية المستقبلية مثل تقدير العمر الاقتصادي والقيم المتوقعة للأصول الثابتة في نهاية عمرها الإنتاجي ، والتزامات منافع معاشات التقاعد ، والضرائب المؤجلة ، والمخصصات ، وانخفاض قيمة الأصول .
 - اختيار الإدارة لطرق محاسبية معينة أو تبديلها بطرق أخرى من ضمن الطرق والسياسات التي تسمح بها المبادئ المقبولة عموماً للتقرير عن أحداث اقتصادية معينة ، مثل الاختيار بين الطرق المختلفة للإهلاك ، أو طرق تقييم المخزون ، أو طرق المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية.
 - اختيار الإدارة من بين القرارات الإدارية المتعلقة برسمة بعض أنواع النفقات أو معالجتها باعتبارها مصروفات تشغيلية ، مثل نفقات البحوث والتطوير ، ونفقات الاعلان .
 - استخدام الإدارة الحكم الشخصي فيما يتعلق بإدارة رأس المال العامل مثل التحكم في مستويات المخزون وتوقيت عمليات الشراء والشحن ، والسياسات المتعلقة بالمدينين .
 - هيكل صفقات المنشأة مثل هيكل عمليات اندماج المنشأة والاختيار من بين طريقتي محاسبة الشراء أو طريقة تجمع المصالح ، وكذلك هيكل عقود الإيجار واعتبارها التزامات خارج الميزانية ، وكذا هيكل استثمارات حقوق الملكية لتجنب الاندماج .
 - اعتراف إدارة المنشأة بعائدات عقود خدمات طويلة الأمد واعتبارها عائدات تخص سنة البيع .
- وتقوم إدارة المنشأة باستخدام الطرق السابقة للتأثير على أرباحها عن طريق عدة أساليب ، حيث يشير بعض الكتاب إلى أن هناك مداخل وأساليب متعددة تستخدمها الإدارة في التأثير على معلومات التقارير المالية فمنهم من يرى أن الإدارة تقوم بإدارة أرباحها بواسطة نوعين من الأساليب يتمثل الأسلوب الأول في إدارة الربح التشغيلي عن طريق إدارة الأعمال الاختيارية للمحافظة على أداء مالي مستقر ، بينما يتمثل الأسلوب الثاني في إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي بواسطة استخدام الأساليب والتقديرات المحاسبية^(٢). بينما يرى آخرون أن هناك مدخلين لإدارة الأرباح وهما المدخل الحقيقي والذي يتم بواسطته استخدام أساليب ومتغيرات حقيقية لإدارة الربح ، والمدخل المحاسبي الذي يستخدم طرق ومعالجات محاسبية تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً^(٣) .

¹ - Healy, P., and Wahlen, J., op. Cit, pp. 365-383.

² - Parfet, W., Commentary : Accounting Subjectivity and Earning Management : Preparer Perspective, Accounting Horizons, Vol. 14, No. 4, 2000, pp. 481-488.

^٢ - أنظر :

- صفاء محمود السيد حامد ، مرجع سابق ، ص. ١٤ .

- شريف محمد البارودي ، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص. ٧٤-١٥٩ .

١-٢-٣-١ المدخل الحقيقي

تقوم إدارة المنشأة بإدارة أرباحها وفق هذا المدخل باستخدام أنشطة حقيقية تؤدي الى تدفق نقدي حقيقي وذلك عن طريق اتخاذ الإدارة قرارات تشغيلية للتحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة الخاصة بوظائف الإنتاج والبيع والاستثمار ، وتشير بعض الدراسات الى أنه يمكن حصر هذه الأنشطة التي يمكن ان تستخدم في إدارة الأرباح في ثلاثة أنشطة هي^(١):

أ- إدارة الإنتاج

تقوم الإدارة بإدارة أرباحها عن طريق زيادة حجم الإنتاج بشكل كبير الأمر الذي يؤدي الى تخفيض التكاليف الكلية عن طريق تخفيض التكاليف الثابتة - شريطة أن يكون زيادة الإنتاج في حدود الطاقة المتاحة- مما ينعكس ذلك على تخفيض متوسط تكلفة الوحدة المنتجة بسبب انخفاض نصيبها من التكلفة الثابتة ، كما أن زيادة الإنتاج بشكل مبالغ فيه يترتب عليه زيادة في المخزون في نهاية الفترة الأمر الذي ينعكس على زيادة أرباح الفترة ، إلا أن هذا الأمر لا يخلو من مخاطر تحمل المنشأة بتكاليف تخزين إضافية في حالة انخفاض الطاقة التخزينية ، كما أن المخزون قد يتعرض للتلف في حالة عدم قدرة المنشأة على تصريفه .

ب- إدارة المبيعات

تستخدم الإدارة المبيعات كأحد أساليب المدخل الحقيقي في إدارة الأرباح ، حيث تقوم بتحويل مبيعات الفترة التالية إلى الفترة الحالية لزيادة مبلغ الربح في الفترة الحالية ، وذلك بواسطة تعجيل توقيت الاعتراف بالمبيعات ، كما تقوم أيضا بتنشيط عمليات البيع في آخر الفترة المالية عن طريق تقديم خصومات كبيرة على المبيعات ، أو التساهل في شروط البيع الآجل عن طريق منح تسهيلات ائتمانية أكبر من المعهود وزيادة فترة الائتمان ، أو تخفيض قيمة الدفعة المقدمة ، الأمر الذي يؤدي الى زيادة مبيعات الفترة مما ينعكس على زيادة رقم الربح^(٢) .

كما يمكن للإدارة ممارسة إدارة الأرباح عن طريق التحكم في توقيت بيع الأصول الثابتة او تأجيل شرائها الى الفترة القادمة إذا وجدت أن هناك انخفاض في الأرباح التشغيلية ، كما يمكن لها أن تقوم ببيع الاستثمارات المالية عند زيادة قيمتها السوقية عن ثمن التكلفة لنفس الأمر . حيث تشير بعض الدراسات الى أن إدارة المنشأة تلجأ الى بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية إذا وجدت أن أرباحها الفعلية أقل من المتوقع^(٣).

^١ - صفاء محمود السيد حامد ، مرجع سابق ، ص ص ١٤-١٧ .

^٢ - Roychowdhury, S., Earning Management Through Real Activities Manipulation, Journal of Accounting and Economics, Vol. 24, No. 1, 2006, pp. 335-370.

^٣ - Herrmann, D., Inoue, T., and Thomas, W., The sale of assets to manage earnings in Japan, Journal of Accounting Research, Vol.41, No. 1, 2003, pp. 89-108.

ج- إدارة المصروفات الاختيارية

أشارت دراسة^(١) Roychowdhury أن الإدارة تقوم بتخفيض نفقاتها الاختيارية للوصول الى رقم الربح المستهدف ، حيث تقوم بالتحكم في انفاق بعض المصروفات غير الضرورية وتأجيلها الى الفترة المالية القادمة لزيادة أرباح السنة الحالية ، مثل مصروفات البحوث والتطوير ، ومصروف الاعلان وغيرها من المصروفات الأخرى التي يمكن تأجيلها دون حدوث عمليات تعطيل جوهرية لأنشطة المنشأة ، أو دون أن تؤدي الى انخفاض في الأرباح .

ويرى بعض الباحثين أن الإدارة تلجأ إلى استخدام الأساليب الحقيقية في إدارة أرباحها بدلا من استخدام الأساليب المحاسبية للأسباب التالية^(٢):

١- أنها غير محددة بعملية واحدة وإنما هي نتاج عدد من العمليات يمكن استخدامها في وقت واحد ، بالإضافة الى أنها بعيدة عن أشكال التقييم المحاسبي وصعوبة اكتشافها سواء من قبل المراجع أو الأجهزة الرقابية .

٢- إن تأثيراتها مختلفة على التدفق النقدي لأنشطة المنشأة ، ففي حين أن زيادة المبيعات الآجلة وزيادة الإنتاج تؤدي الى تخفيض التدفقات النقدية ، بينما زيادة المبيعات النقدية بمنح خصومات عليها وكذا تخفيض المصروفات الاختيارية يؤدي الى زيادة التدفقات النقدية.

٣- صعوبة تمييز المراجع بين قرارات الإدارة العادية بشأن الأحداث الاقتصادية وبين قراراتها بشأن إدارة أرباحها ، فمثلا عند قيام الإدارة ببيع جزء من أصول الشركة فقد يكون هدفها من هذا القرار التأثير على رقم الربح ، أو قد يكون السبب توفير التمويل اللازم لعملية معينة .

مما سبق يتضح أن إدارة المنشأة يمكن لها أن تقوم بإدارة أرباحها عن طريق ممارسة أنشطة اقتصادية حقيقية يمكن أن تؤدي الى زيادة أو تخفيض الأرباح بحسب الهدف الذي تسعى إليه الإدارة ، ويرى الباحث أن مثل هذه الأنشطة يكتنفها كثير من المخاطر التي يمكن أن تؤثر على نشاط الشركة في المستقبل القريب ، فعلى سبيل المثال ، قيام الإدارة بمنح خصومات كبيرة للعملاء على المبيعات في آخر الفترة المالية قد يجعل المنشأة تفرط في فرص الحصول على مكاسب أكبر لو أنه تم تصريف المبيعات في الفترة التالية دون منح هذه الخصومات ، أو أن زيادة فترة الائتمان قد يؤدي الى عجز المنشأة عن توفير السيولة اللازمة لتسيير أنشطتها مستقبلا .

¹ - Roychowdhury, S., Op. Cit., 2006, pp. 335-370.

^٢ - صفاء محمود السيد حامد ، مرجع سابق ، ص. ١٧ .

١-٢-٣-٢ المدخل المحاسبي

يعبر المدخل المحاسبي عن امكانية استخدام إدارة المنشأة لأساليب محاسبية في إدارة أرباحها باستخدام المرونة المتوفرة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والاختيار من بين ما تسمح به السياسات المحاسبية من طرق وإجراءات مختلفة لمعالجة موضوع ما . ويشير بعض الكتاب الى أن هناك العديد من الوسائل تستخدم في إدارة الأرباح وفق هذا المدخل يمكن تفصيلها فيما يلي^(١):

أ- التغييرات المحاسبية الاختيارية:

تنص المعايير المحاسبية الدولية على حرية الإدارة في تغيير السياسات المحاسبية والاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة ، وتستغل الإدارة هذه الحرية في الانتقاء من بين هذه السياسات بما يحقق أهدافها عن طريق التأثير على معلومات التقارير المالية وتحريف الأرباح الحقيقية للوصول الى الربح المستهدف^٢ . وهناك سياسات وطرق كثيرة تحتوي عليها المعايير المحاسبية يمكن للإدارة الاختيار من بينها واستخدامها في إدارة الأرباح ومن أمثلة هذا النوع من السياسات^(٣):

- التغيير في سياسات تقييم المخزون.
- التغيير في طرق إهلاك الأصول الثابتة.
- التغيير في طرق معالجة الاستثمار في الأوراق المالية.
- التغيير في طرق ترجمة العملات الأجنبية.

ب- التلاعب في التقديرات المحاسبية:

يشير البعض الى ان أساس الاستحقاق يعطي الإدارة حرية كافية لإدارة أرباحها وتضليل المستثمرين عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة ، على الرغم من أنه يجب أن يستخدم في تقييم أداء المنشأة الاقتصادي خلال الفترة المالية^(٤) . حيث يتطلب أساس الاستحقاق تحميل الفترة المالية بكل ما يخصها من إيرادات ومصروفات ناتجة عن أنشطة ترتبط منافعها بهذه الفترة بغض النظر عن توقيت التدفقات النقدية الناتجة منها ، ولتنفيذ متطلبات هذا المبدأ يتم اللجوء الى التقديرات والأحكام الشخصية لمعالجة بعض الأحداث الاقتصادية ، الأمر الذي يترك مجال للإدارة في أن تتلاعب بهذه التقديرات للوصول الى الأهداف التي تسعى إليها ، ومن أمثلة ذلك ، قيام الإدارة بتقدير نسبة إنجاز الأعمال بشكل مبالغ فيه في حالة عقود الإنشاءات طويلة الأجل بهدف زيادة الأرباح ، أو التلاعب في تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة ، وكذلك التلاعب في تقدير المخصصات مثل

¹ -Belski, W., Beams, J., and Brozovsky, J., Ethical judgments in accounting: An examination on the ethics of managed earning, Journal of Global Business, Issues 2, No. 2, 2008, pp. 59-68.

^٢ - طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٣ ، ص. ٤٢٣ .

^٣ - فواز سفير القشامي ، توفيق بن عبدالمحسن الخيال ، مرجع سابق ، يناير ٢٠١٠ ، ص. ٢٥٤-٢٥٥ .

^٤ - سالم أحمد الصباح ، مرجع سابق ، يناير ٢٠١٢ ، ص. ١٩٧ .

مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص هبوط أسعار المخزون ومخصص التعويضات .. الخ ، كذلك خضوع بعض المعالجات للحكم الشخصي مثل معالجة نفقات البحوث والتطوير ، ونفقات حيازة الأصول برسملتها أو عدم رسملتها للتأثير على رقم الربح بالزيادة أو النقصان وفق طريقة التي تتم بها المعالجة والأثر المترتب عليها^(١).

ج- إدارة الإفصاح المحاسبي:

تقوم الإدارة بإدارة أرباحها عن طريق استخدام البدائل المتاحة للإفصاح عن بنود القوائم المالية ، حيث تستغل الإدارة هذه البدائل في إعادة تصنيف بعض بنود قائمة الدخل ونقلها من بنود المصروفات التشغيلية الى بنود المصروفات غير التشغيلية لزيادة الربح التشغيلي لمقابلة توقعات المحللين الماليين^(٢) . ويشير بعض الباحثين إلى أنه على الرغم من أن إعادة تصنيف هذه البنود لا يؤثر على صافي أرباح الشركة ، إلا أنه يؤثر على الأجزاء التي تتكون منها القوائم المالية . فقائمة الدخل تتكون من أنشطة مستمرة وأنشطة غير مستمرة ، وبنود عادية وبنود استثنائية ، وكل جزء منها يستخدم في احتساب نسب مالية معينة يعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ قراراتهم ، كذلك الأمر في قائمة التدفقات النقدية والتي تعكس مدى قدرة الشركة على توليد النقد ، يمكن تصنيف أحد بنود أنشطة التمويل أو الاستثمار ضمن النشاط التشغيلي^(٣) . مثل أن يتم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة على أنها أسهم بهدف المتاجرة أو بهدف الاحتفاظ وفقاً للغاية التي تسعى إليها إدارة الشركة وبالاعتماد على درجة الاحتفاظ بهذه الاسهم الأمر الذي يؤدي الى ظهور معلومات محرفة لا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة .

من خلال العرض السابق لمداخل إدارة الأرباح وفي ضل سعي إدارة المنشأة الى تعظيم منفعتها الذاتية وتعظيم قيمة المنشأة دون مراعاتها لأثر ممارساتها على قرارات مستخدمي معلومات التقارير المالية ، يرى الباحث أن المدخل المحاسبي باستخدام الأساليب المحاسبية في التأثير على رقم الربح هو الأسلوب الذي يمكن أن تلجأ إليه الإدارة -في حالة تواطؤ مراجع الحسابات الخارجي وضعف دور الأجهزة الرقابية- للوصول الى الربح المستهدف أكثر من استخدام المدخل الحقيقي ، ويعتمد الباحث في تبني هذا الرأي على المبررات التالية :

١- أن استخدام كل من المدخل الحقيقي والمدخل المحاسبي لإدارة الأرباح يؤديان دون أدنى شك إلى نتائج سلبية على المنشأة ، إلا أن استخدام الأساليب الحقيقية قد تكون أكثر كلفة ، وذلك لأن قيام الإدارة بأنشطة اقتصادية حقيقية خاطئة قد تكون لها أضرار اقتصادية بالغة - تم استعراضها سابقا - على قيمة المنشأة

^١ - محمد محمود عبدربه ، مخاطر الاعتماد على البيانات المحاسبية ، عند تقييمك للاستثمارات في سوق الأوراق المالية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص ص ١٦٢-١٦٣ .

^٢ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية العربية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٧ .

^٣ - توفيق بن عبدالمحسن الخيال ، وفواز سفير القمامي ، مرجع سابق ، ص ٢٥٦ .

في الأجل القصير أكثر مما يتسبب فيها استخدام الأساليب المحاسبية ، حيث يقتصر الأخير على تشويه معلومات التقارير المالية وبالتالي تضليل مستخدمو هذه المعلومات -باستثناء بعض السياسات المحاسبية التي لها آثار اقتصادية حقيقية يمكن التحكم فيها- ، الأمر الذي قد يفقد الثقة في هذه المعلومات لدى هؤلاء المستخدمين في حالة اكتشاف هذه الممارسات في المستقبل ، بالإضافة الى أن مخاطر استخدام الأساليب الحقيقية لإدارة الأرباح كائنة لا محالة بمجرد القيام بهذه الممارسات ، بعكس الحال عند استخدام المدخل المحاسبي .

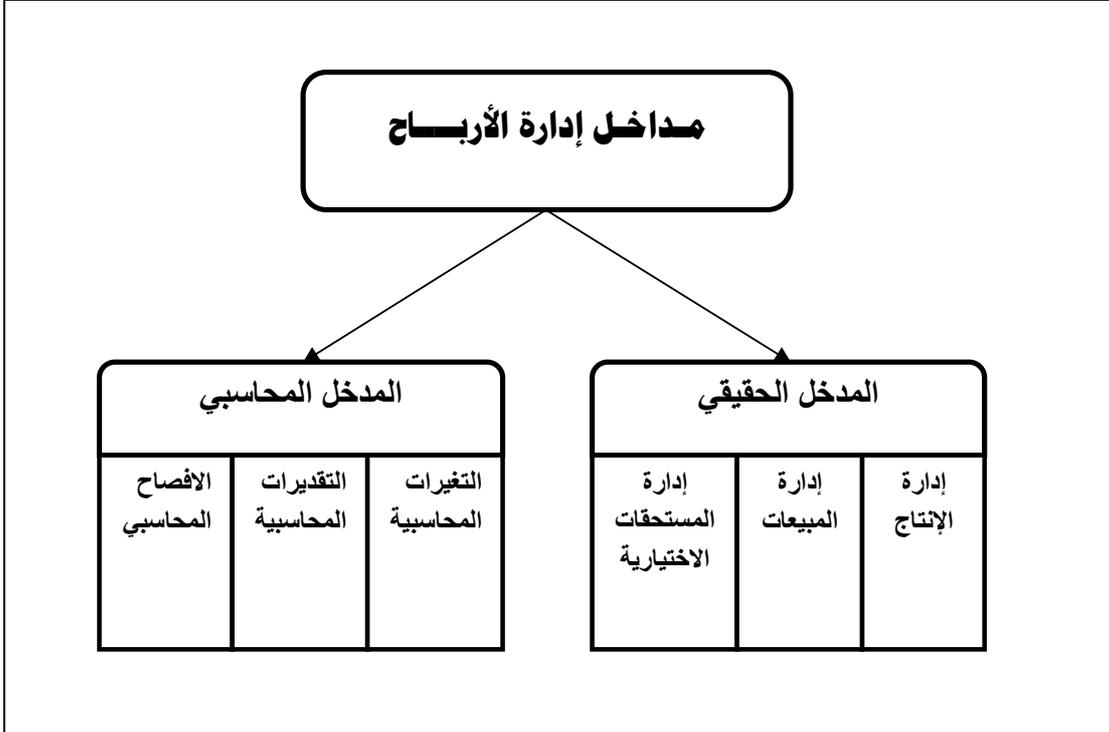
٢- أن إدارة الأرباح باستخدام المدخل المحاسبي لا تؤدي إلى منافع حقيقية أو مخاطر حقيقية خلال الفترة المالية ، وإنما يقتصر الأمر على أحداث تغيير صوري على المركز المالي للمنشأة فقط ، الأمر الذي يرى فيه بعض الباحثين أنه أمر مرغوب طالما ستؤدي إدارة الأرباح الى التأثير على قيمة المنشأة مستقبلا عن طريق نقل معلومات جيدة عن الشركة الى السوق مما يكون لذلك أثر إيجابي على سعر السهم لينعكس على مستقبل الشركة^(١) . كما وجد آخرون أن هناك علاقة إيجابية بين إدارة الأرباح وقيمة أرباح الشركة^(٢) .

٣- أن إدارة الأرباح باستخدام المدخل المحاسبي لا تؤثر على التدفقات النقدية للمنشأة ، بينما يؤدي استخدام المدخل الحقيقي الى تخفيض التدفق النقدي في الوقت الذي تكون فيه الإدارة غير مستعدة لهذه التضحية ، مثل ما هو الحال عند منح خصومات كبيرة على المبيعات.

^١ - مجيد عبدالحسين الميراني، علاء عبدالحسين الساعدي، الهام جعفر الشاوي، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠١٥، ص ١٤-١٥.

2- Jiraporn, P., Miller, G., Yoon, S., and Kim, Y., Is Earnings Management Opportunistic or Beneficial? : An Agency Theory, International Review of Financial Analysis, 2008, Vol. 17, No. 3, pp. 622-634.

شكل (٢/٢/١)
مداخل إدارة الأرباح



المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٤

المبحث الثالث

دوافع وأثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

١-٣-١ دوافع الإدارة في الاختيار من بين السياسات المحاسبية

تتوقف كفاءة الإدارة من وجهة نظر حملة الأسهم على قدرتها في تحقيق عوائد مجزية عند إدارتها للنشاط وكذا القدرة على بقاء المنشأة واستمرارها ، وتشكل هذه النظرة عامل ضغط على الإدارة حيث تسعى لتجنب الفشل في تحقيق توقعات حملة الأسهم حتى لا تخسر المزايا التي تحصل عليها ، وبالتالي فإن هذا القلق لدى إدارة المنشأة يخلق دافع قوي لديها باستخدام البدائل المحاسبية والاختيار فيما بينها لإنتاج معلومات تعكس وضع مالي مستقر حتى تتمكن هذه المعلومات من التأثير على اسعار الأسهم بشكل إيجابي ، بالإضافة الى رغبة إدارة المنشأة من وراء هذه الممارسات في تحقيق مكاسب شخصية وهو ما يطلق عليه بالسلوك الانتهازي .

وفي هذا السياق يشير البعض الى أن إدارة المنشأة تقوم باستخدام السياسات المحاسبية البديلة لإخفاء الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة وإظهاره بصورة أفضل بهدف التأثير على اسعار الاسهم بالزيادة لدعم المركز التنافسي للمنشأة وتحقيق مكاسب خاصة للمديرين^(١). كما أكدت دراسات أخرى على أن من أهم الدوافع لممارسة إدارة الأرباح هي دعم ثقة الأطراف الخارجية بمعظم قراراتهم المرتبطة بالمنشأة مع التحوط لمخاطر الإفلاس والتصفية مستقبلا ، بالإضافة الى دعم المركز التنافسي للمنشأة بشكل صوري^(٢) .

ويصنف مجلس معايير المراجعة الاسترالي دوافع إدارة المنشأة نحو استخدام البدائل المحاسبية وتحريف بيانات القوائم المالية الى مجموعتين رئيسيتين تتمثل المجموعة الأولى في دوافع سلوكية بينما تتمثل المجموعة الثانية في دوافع معتمدة على سوق رأس المال ، وتشمل الدوافع السلوكية حوافز ومكافآت الإدارة (وخاصة تلك الحوافز المرتبطة برقم الربح وسعر السهم) ، وتجنب التكاليف السياسية والتدخلات الحكومية ، وظهور المشاكل المالية وعدم الوفاء بشروط عقود المديونية ، وظهور خلل في أداء الإدارة بشكل يهدد بالاستغناء عنها . كما تشتمل الدوافع المرتبطة بسوق رأس المال على مدى قدرتها في الحفاظ على معدلات توزيع الأرباح ، وظروف المنافسة التي تتعرض لها الشركة ، وتوقعات المحللين الماليين^(٣).

^١ - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ، المكتب الجامعي الحديث ، ٢٠٠٦ .

^٢ - محمد عبدالفتاح محمد ، دراسة اختبارية لموقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الربح ، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، جامعة المنوفية ، السنة الثامنة ، العدد الثالث والرابع ، يوليو أكتوبر ٢٠٠٦ ، ص ص. ١٦١ - ١٨٥ .

^٣ - Auditing and Assurance Standards Board, Earnings management by entities: Audit consideration and issues, Australian Accounting Research Foundation, 2001.

ويرى الباحث أنه أياً كانت الدوافع التي تحفز الإدارة نحو الاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة في تحريف بيانات القوائم المالية وإدارة الأرباح ، فهي لا تخرج جميعها من إطار سعي إدارة المنشأة نحو تعظيم منفعتها الذاتية أو الميل للتأثير على قرارات مستخدمي معلومات التقارير المالية سواء كان هذا التأثير بهدف تحقيق منفعة للمنشأة ، أو تجنب تحميل المنشأة أعباء نتيجة العلاقات التعاقدية مع أطراف أخرى ، أو بحكم سلطة الرقابة والأشرف على أداء المنشأة الممنوحة لبعض الجهات مثل الحكومة . وفي هذا الإطار تشير كثير من الدراسات الى أن أهم الدوافع التي تجعل الإدارة تقوم بتحريف بيانات القوائم المالية باستخدام السياسات المحاسبية تتمثل في دوافع تعاقدية ، ودوافع السوق ، ودوافع تنظيمية^(١).

١-٣-١-١ الدوافع التعاقدية

يقوم نشاط أي منشأة على مجموعة من العلاقات التعاقدية سواء بين الإدارة والملاك أو بين الإدارة وأطراف أخرى تربطهم منفعة مع المنشأة ، وعندما تكون عوائد هذا التعاقد مبنية على نتائج المعلومات المحاسبية يتولد لدى الإدارة الدافع لإدارة الأرباح حتى يؤهلها لتكون في وضع أفضل يمكنها من تحقيق مكاسب خاصة بها . وتتمثل معظم الدوافع التعاقدية في مكافآت الإدارة ، وشروط المديونية ، وتكاليف الاقتراض ، والأمان الوظيفي . ويمكن أن نستعرض أهم هذه الدوافع وذلك على النحو الآتي :

أ- **حوافز ومكافآت الإدارة** : تعتمد حوافز ومكافآت الإدارة على مستوى أداء الإدارة لمهامها ومستوى العوائد التي تحققها عند إدارتها للنشاط ، حيث كلما قدمت الإدارة أداء متميزا كلما حصلت على حوافز مرتفعة ، وعلى العكس من ذلك يؤدي انخفاض الأرباح الى انخفاض مستوى الحوافز والمكافآت المقدمة للإدارة مما يولد دافع قوي لديها لممارسة إدارة الأرباح باستخدام البدائل المحاسبية. ويعتقد أحد الباحثين أن المديرين يلجئون الى استخدام الخيارات المحاسبية لتعظيم الأرباح رغبة منهم في الحصول على حوافز عالية ، كما أن بعضا منهم يعتقد أن استمرار هذه المزايا مرتبط بزيادة الأرباح وأنها تتخفف أو تتوقف عند تراجع الأرباح أو تحقيق المنشأة خسائر^(٢) . وفي هذا السياق وجد كل من Jacob and Jorgensen^(٣) من خلال دراسة أجريها على بعض الشركات وجدوا زيادة اهتمام الإدارة بأرباح السنة المالية المفصح عنها بالتقارير المالية نتيجة اعتماد نظام

١- أنظر على سبيل المثال :

- Sun, L., and Rath, S., Ex-ante pre managed earning benchmarks and earning management of Australian firms, Finance and Corporate Governance Conference Paper, January, 2010, pp. 1-29. <http://ssrn.com/abstract=1536918>

- سمير كامل محمد عيسى ، مرجع سابق ، ص ص ١٤-١٦ .

²- Scholer, Op.Cit, p. 11.

³- Jacob, J., and Jorgensen, B., Earning management and accounting income aggregation, Journal of Accounting and Economics, Vol.43, No. 2, July 2007, pp. 369-390.

الحوافز على الأرباح المحاسبية ، بالإضافة الى قيام هؤلاء المديرين بممارسة إدارة الأرباح بشكل متزايد في الربع الأخير من السنة المالية .

وتشير أحد الدراسات الى أن سلوك المديرين في إدارة الأرباح بدافع تعظيم مكافآتهم ، يتوقف على توقعاتهم للربح في ثلاثة اتجاهات هي^(١):

- توقعات الإدارة بانخفاض صافي الربح بأقل من الحد الأدنى اللازم للحصول على الحوافز ، وبالتالي تلجأ الإدارة في ضوء هذا التوقع الى تخفيض الأرباح أو تحقيق خسائر عن طريق التخلص من أي مصروفات بتحميلها السنة المالية الحالية لضمان تحقيق أرباح في السنوات اللاحقة وبالتالي ضمان الحصول على الحوافز .

- توقعات الإدارة بأن يكون صافي الربح المحقق بأعلى من الحد الأقصى الذي في ضوئه تحصل على الحد الأعلى للمكافآت ، وفي هذه الحالة تلجأ الإدارة الى تخفيض صافي الربح عن طريق تحميل الفترة الحالية بمصروفات أكبر أو تأجيل بعض الإيرادات للفترات المستقبلية لضمان تحقيق أرباح خلالها ، ادراكا منها بعدم تأثير زيادة الأرباح خلال السنة الحالية على مستوى الحوافز المقررة وبالتالي فإن نقل جزء من الأرباح الى الفترة القادمة سيؤدي الى زيادة الحوافز المتوقعة في تلك الفترة .

- توقع الإدارة بأن صافي الربح المحقق سوف يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للحدود التي تصرف في ضوئها مستويات الحوافز ، وفي ضوء هذا التوقع سوف تلجأ الإدارة الى زيادة أرباحها نحو المستوى الأعلى بهدف زيادة مستوى المكافأة .

وينضح مما سبق أن الإدارة تستخدم الخيارات المحاسبية المتاحة لديها لتحقيق منفعة ذاتية من خلال التأثير على رقم الربح بالزيادة أو النقصان وفق ما تقتضيه مصلحة الإدارة في الحصول على أكبر نسبة من الحوافز والمكافآت سواء في السنة المالية الحالية أو السنة المالية اللاحقة .

ب- شروط المديونية : يمثل اعتماد الدائنون على الأرقام المحاسبية في صياغة شروط عقود الدين دافع قوي لدى الإدارة لتجنب الإخلال بهذه الشروط^(٢) . إذ أن تلك العقود تتضمن قيود على المنشأة تحد من بعض أنشطتها مثل تضمين هذه العقود لشروط بعدم إجراء توزيعات للأرباح ، وعدم اقتراض ديون جديدة ، وتحديد حد

^١ - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، ومحمد السيد سرايا ، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية ، ٢٠٠١ ، ص ص. ١١٩ -

١٢١ .

^٢ - عبدالفتاح أحمد علي خليل ، مرجع سابق ، ص. ٥٠٢ .

أعلى لنسب السيولة ، كما قد تتضمن شروط متعلقة بتقييد الاستثمار من خلال فرض قيود على المنشأة عند الاندماج أو الانضمام في منشآت أخرى^(١).

حيث أن الإخلال بشروط عقود المديونية قد يعطي المقرض مبرراً للمطالبة بدفع كامل مستحقاته أو على الأقل رفع تكاليف الدين على المنشأة من خلال زيادة معدل الفائدة ، أو طلب ضمانات أكبر ، أو إضافة مزيد من القيود من خلال إعادة هيكلة الديون^(٢). مما يؤدي الى فرض تكاليف اضافية على المنشأة ، لذلك من المتوقع أن تقوم الإدارة بالمحافظة على عدم الإخلال بشروط المديونية عن طريق زيادة الأرباح . إذ وجد كل من Jackson and Pitman أن هناك علاقة طردية بين استخدام المنشأة للسياسات المحاسبية البديلة كوسيلة لزيادة الأرباح وبين نسب المديونية لدى المنشأة^(٣).

وتشير بعض الدراسات الى انه كلما كانت المنشأة قريبة من عدم الوفاء بالتزاماتها تجاه الدائنين كلما كانت الإدارة أكثر استخداماً للبدائل المحاسبية للتأثير على معلومات التقارير المالية حتى توجي لهذه الأطراف بقدرتها على الوفاء بشروط المديونية^(٤). كما يشير آخر إلى أن المكاسب الكبيرة المفصح عنها بالتقارير المالية وحجم الأصول الأكبر والخصوم الأقل وقيم حقوق المساهمين الأعلى المصاحب للمكاسب الكبيرة ، كل هذا يمكن أن يبعث انطباعاً بتحسين نوعية الائتمان ومرتببة أعلى للديون ويقدم رسالة ترويج جيدة إلى المقرضين أو المستثمرين في السندات ، ونتيجة لذلك يتولد دافع قوي لدى الإدارة لاستخدام الممارسات المحاسبية الاحتياطية لتحسين المقاييس المالية لتقاريرها المالية المنشورة بهدف تخفيض الفائدة على المبالغ المقترضة أو الحصول على مهلة إضافية أو تقليل القيود في اتفاقيات الديون^(٥).

يتضح مما سبق أن إدارة المنشأة لديها دافع قوي في الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة لتحسين المركز المالي للمنشأة بشكل صوري أمام بيوت الأموال حتى تتمكن من الحصول على التمويل اللازم ، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف الاقتراض -سواء الحالية أو المستقبلية- إلى الحدود المرغوب فيها.

^١ - محمد سعيد جنيدي ، أثر الدور التعاقدى للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبى وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ ، ص.ص ٥٧-٩٥ .

^٢ - عبدالفتاح أحمد علي خليل ، مرجع سابق، ص.٥٠٢ .

^٣ - Jackson, S., and Pitman, M., Auditing and earning management, The CPA Journal, Vol. 71, (july) 2001, pp. 38-44.

^٤ - أنظر :

- توفيق بن عبدالمحسن الخيال ، وفواز سفير القنّامي ، مرجع سابق ، ص. ٢٦٠ .

- Jackson, S., and M., Pitman, Op.Cit, p. 38-44.

^٥ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص.ص ٤٢٧-٤٢٩ .

ج-الأمان الوظيفي : إن الأداء السيئ قد يضر بسمعة الإدارة سواء على مستوى المنشأة أو على المستوى الخارجي مما يعرضها لخطر العزل والاستغناء عن خدماتها أو عدم تجديد عقودها لفترة أخرى . وبهذا الصدد وجد Defond and Park أن المديرين يعملون على استخدام البدائل المحاسبية لزيادة الأرباح أو نقل الأرباح من السنوات التي يكون فيها الأداء جيد الى السنوات التي يكون في الأداء سيئاً بهدف المحافظة على وضعهم الوظيفي داخل المنشأة⁽¹⁾.

كما توصلت دراسة أخرى ركزت على معالجة القصور في الدراسات السابقة والتي أهتمت بتأثير الحوافز المادية فقط على سلوك المديرين في إدارة الأرباح دون الاهتمام بتأثير الأمان الوظيفي على هذا السلوك ، توصلت إلى أن تقييم الإدارة هو الدافع الأساسي من وراء تطبيقها لممارسات إدارة الأرباح ، إذ أن المديرين يسعون للمحافظة على مناصبهم بشتى الوسائل بغض النظر عن الحوافز المادية ، كما توصلت أيضا إلى أن أرباح السنة الحالية لها تأثير كبير في تقييم أداء الإدارة من أرباح السنوات السابقة ، مما يعني أنه مهما بلغ مستوى أداء الإدارة السابق من الكفاءة ، إلا أنه لن يشفع لها أمام الملاك عن الأداء المتواضع في السنة الحالية مما يجعل المديرين أكثر حرصا على تحسين أداءهم الحالي والمستقبلي بإتباع البدائل المحاسبية للحفاظ على مراكزهم الوظيفية⁽²⁾.

كما وجد Demers and Wang أن المديرين في بداية عهدهم بالوظيفة لا يميلون الى زيادة الأرباح بعكس المديرين القدامى ، بسبب أن المديرين حديثي العهد في الشركة يرغبون في إظهار عيوب الإدارة السابقة من خلال إظهار أداء ضعيف وخاصة في السنة الأولى من توليهم الوظيفة ، بينما المديرين القدامى يكونون أكثر ميلا لزيادة الأرباح بهدف الحصول على المكافآت وتحسين وضعهم الوظيفي⁽³⁾.

يتضح مما سبق ان إدارة المنشأة لا تسعى فقط عند اختيارها للسياسات المحاسبية البديلة لإدارة أرباحها إلى الحصول على مكاسب مادية تتمثل في الحوافز والمكافآت ، بل أنها ايضا تعمل على تحريف معلومات التقارير المالية وإخفاء أدائها المتدني للحفاظ على مكانتها الوظيفية.

¹- Defond, M., and Park, C., Smoothing income in anticipation of future earnings, Journal of Accounting and Economics, Vol. 23, No. 2, 1997, pp. 115-139.

²- Fundenberg, D., and Tirole, J., A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents, The Journal of Political Economy, Vol. 103, No. 1, (February) 1995, pp. 75-93.

³- Demers, E., and Wang, C., The impact of CEO career concerns on accruals based and real earnings management, (January) 2010, pp. 1-47. <http://papers.ssrn.com/abstract=1545534>

١-٣-١-٢ دوافع السوق

تسعى الإدارة الى تعظيم قيمة المنشأة بشكل مستمر وهي بذلك لا تألو جهدا في سبيل تحقيق هذا الهدف ، ويعتبر رقم صافي الربح من أكثر العناصر الذي يؤثر على قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية ، مما يخلق لدى الإدارة الدافع لإدارة الأرباح باستخدام الخيارات المحاسبية والتقارير عن أرباح تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين الأمر الذي من شأنه ينعكس بشكل إيجابي على سعر السهم في السوق . وتتمثل أهم دوافع السوق فيما يلي :

أ- التأثير على سعر السهم : يمثل تدفق المعلومات عنصر اساسي لكفاءة سوق الأوراق المالية وتعتبر التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة أحد أهم مصادر المعلومات ، حيث يعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ قرارات الاستثمار ويعتبر الربح المحاسبي محرك أساسي في توجيه هذه القرارات ، لذلك تستغل إدارة المنشأة هذا التأثير للربح من أجل رفع أسعار أسهمها في السوق عن طريق إعلان أرباح مبالغ فيها .

وفي هذا السياق تشير أحد الدراسات الى أنه في ضل تعدد البدائل المحاسبية تستخدم إدارة المنشأة حقها في الاختيار من بين هذه البدائل بما يؤدي الى عرض أفضل النتائج في تقاريرها المالية بهدف خلق أثر طيب لدى السوق والاقبال على شراء اسهم المنشأة إضافة الى خدمة مصالحها الذاتية^(١) . كما أن الإدارة تعمل على استخدام البدائل المحاسبية للتأثير على سعر السهم بشكل إيجابي خلال فترة طرح أسهمها للاكتتاب العام بهدف خلق انطباع جيد عن الشركة لدى المستثمرين ، حيث لا توجد معلومات كافية عن الشركة بالسوق مما يجعل المستثمرين يعتمدون على قوائمها المالية^(٢) . كما وجد Kim and Jo أن ارتفاع الأرباح لبعض الشركات بشكل غير طبيعي قبيل التحويل الى شركات مساهمة قد تبعه انخفاض في أسعار الأسهم بعد عملية التحويل ، مما يفسر بأن إدارات هذه الشركات قد سعت الى المبالغة في أرباحها عند إصدار الأسهم وبدء عرض التحويل لشركة مساهمة محاولة منها في بث توقعات متفائلة للمستثمرين حول أداء الشركة في المستقبل^(٣).

ويعتبر منح الحوافز للإدارة على شكل أسهم أحد الأسباب لقيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح للتأثير على سعر السهم في السوق ، حيث وجدت إحدى الدراسات أن الإدارة تعمل على نقل أرباح من فترة الى اخرى للتأثير على أسعار الاسهم إذا كانت المكافآت التي ستحصل عليها في صورة أسهم ، بمعنى أن الإدارة تعمل على

^١ - صفاء محمد عبدالدائم ، دراسة تحليلية لاستخدام نظرية الوكالة في تحليل دوافع الإدارة العليا عند اختيار السياسات المحاسبية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، ١٩٩٥ ، ص. ٨١ .

^٢ - بهانة واداد حطبة ، مدخل مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات في الكشف عن ممارسات الادارة لظاهرة الافصاح المصطنع عن الارباح في إطار معايير المحاسبة والمراجعة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، ٢٠١٠ ، ص. ٤٤ .

^٣ - Kim, Y., and Jo, H., Disclosure frequency and earnings management, Journal of Financial Economics, Vol. 84, No.2, May 2007, pp. 561-590.

خفض الربح عند حصولها على حوافز على شكل حقوق شراء أسهم ، وعلى العكس من ذلك تقوم بزيادة الأرباح عندما تريد أن تباع ما بحوزتها من أسهم^(١).

يلاحظ الباحث أن سعي إدارة المنشأة للتأثير على أسعار الأسهم يؤدي إلى مكاسب بالنسبة للشركة وذلك من خلال ارتفاع سعر سهم الشركة في سوق الأوراق المالية ، كما يؤدي إلى مكاسب بالنسبة للإدارة ذاتها من خلال تحقيق عائد مجزي عند بيع الأسهم التي تمتلكها الإدارة.

ب- توقعات المحللين الماليين : تشكل توقعات المحللين الماليين عن أرباح المنشأة أحد دوافع الاختيار من بين البدائل المحاسبية بالنسبة للإدارة ، إذ أن عدم تحقيق هذه التوقعات قد يؤدي إلى انخفاض قيمة المنشأة عن طريق انخفاض أسعار الأسهم نظراً لأن المستثمرين يعتمدون بشكل كبير على توقعات المحللين الماليين للأرباح . ويشير أحد الباحثين إلى أن تكرار الإخفاق في مقابلة توقعات المحللين الماليين قد يؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين والحد من تطور الشركة وارتفاع تكلفتها رأسمالها ، مما يحفز ذلك إدارة المنشأة على إدارة أرباحها لمقابلة توقعات المحللين الماليين^(٢) .

وتعتمد توقعات المحللين الماليين في كثير من الأحيان على نوعية المعلومات التي تقدمها لهم الإدارة عن أداء المنشأة المستقبلية ، لذلك تشكل هذه التوقعات دافعاً للإدارة للتقرير عن أرباح تتوافق مع تلك التوقعات^(٣) . وتشير أحد الدراسات إلى أنه كلما كانت توقعات المحللين الماليين عن الأرباح أقل من الأرباح المحققة في السنوات الماضية ، كلما زاد الدافع لدى الإدارة لزيادة الأرباح بهدف مخالفة توقعات المحللين السيئة عن أرباح الشركة^(٤) .

١-٣-١-٣ الدوافع التنظيمية

تعمل الدولة عن طريق مؤسساتها الرقابية بالإشراف ومراقبة نشاط منشآت الأعمال المختلفة وإصدار التشريعات منعا لحدوث مشكلات ولتنظيم العلاقة بين الأطراف ذات المصالح المتبادلة ومراعاة مصلحة المجتمع ، وبالتالي فهي تتدخل في تنظيم وهيكله بعض عمليات المنشأة كلما دعت الضرورة ، وعلى هذا الأساس فقد يكون رقم الربح المعلن لمنشأة ما سبباً في ممارسة الدولة لضغوط على إدارة المنشأة مما يجعلها تتهرب من هذه الضغوط عن طريق التأثير على أرباحها باستخدام الأساليب المحاسبية . وفي هذا السياق يشير البعض إلى أنه

¹ - Jacob, J., and Jorgensen, B., Op. Cit., July 2007, pp. 369-390.

^٢ - محمد بدر الدين الأمين ، أثر المؤشرات الاقتصادية على كفاءة التنبؤ بالربح ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض ، العدد الأول ، ٢٠٠٠ ، ص ٣٥-٦٦.

^٣ - علي محمد يوسف ، استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتطوير المحاسبي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٥ ، ص ٢١٣ .

⁴ - Sun, L., and Rath, S., Op.Cit, 2010, pp. 1-29.

يمكن للإدارة أن تقوم بالتأثير على سلوك المسؤولين الحكوميين وواضعي التشريعات تجاه المنشأة عن طريق إدارة نتائج أعمال المنشأة^(١). وتتمثل أهم الدوافع التنظيمية في الآتي :

أ- **التكاليف السياسية** : يقصد بالتكاليف السياسية تلك الأعباء التي تتحملها المنشأة نتيجة الإجراءات التي يمكن أن تفرضها الدولة أو أي منظمات أو هيئات لها سلطة الرقابة والإشراف على نشاط المنشأة ، وتتمثل تلك الأعباء في قيام الدولة مثلا بمنع سياسة الاحتكار ، والرقابة على سياسات التسعير ، وزيادة معدلات الضريبة أو فرض ضرائب ورسوم اضافية ، و فرض أعباء اجتماعية ، الأمر الذي يخلق دافع لدى الإدارة للعمل على إدارة أرباحها تجنباً لتحمل تلك الأعباء^(٢).

وقد أشار أحد الباحثين إلى أن التقلبات الكبيرة في أرباح المنشأة قد تجذب انتباه الحكومة وخاصة تلك الأرباح التي تأخذ زيادة كبيرة عن مستويات الأرباح للمنشآت العاملة بنفس القطاع ، حيث يمكن أن ينظر إليها بشكل سلبي عند إجراء فحص للأرباح على مستوى الصناعة من قبل الجهات المختصة ، وكموثر على وجود احتكار أو تكتلات اقتصادية قد تضر بالاقتصاد مما يستدعي تدخل الحكومة^(٣) . كما يشير آخرون الى أن إدارة المنشأة تستخدم الاختيار فيما بين السياسات المحاسبية في تخفيض أرباحها للتأثير على الجهات المسؤولة عن رقابة الأسعار بالسماح لها بزيادة الأسعار أو صرف انتباهها عن مستوى الأسعار الحالية . حيث توصلت دراسة Albornoza and Illueca الى أن مديري شركات الكهرباء في اسبانيا يعملون على تخفيض الأرباح باستخدام البدائل المحاسبية ، حيث قامت هذه الشركات بتخفيض أرباحها للفترة من ١٩٩١ حتى ٢٠٠١ عندما قامت الحكومة بزيادة أسعار الكهرباء ، محاولة منها في صرف نظر الحكومة عن تخفيض الأسعار وكذا تخفيض حدة الاحتجاجات في المجتمع على قرار زيادة الأسعار^(٤).

كما قد تعلن الحكومة عن تنفيذ سياسات معينة خدمة لبعض الفئات الاجتماعية وبالتالي قد يعطي معدل ارتفاع الأرباح مؤشر للحكومة بقدرة تلك المنشآت على تحمل تكاليف تلك السياسات ، الأمر الذي يجعل الإدارة تسارع في تخفيض أرباحها لكي تتجنب هذه التكاليف . وفي هذا السياق وُجد أن شركات الصناعات الدوائية الأمريكية عمدت الى تخفيض أرباحها عند إثارة الحكومة الأمريكية لموضوع الرعاية الصحية في عهد الرئيس كلينتون . كذلك قام مديرو شركات البترول أثناء أزمة الخليج الأولى عام ١٩٩٠ بتخفيض الأرباح لصرف نظر الحكومة عن هذه الشركات عند زيادة أسعار النفط في تلك الفترة^(٥) .

1- Scott, B., and Pitman, M., Auditors and Earnings Management. 2005.

<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085002.htm>

^٢ - مدثر طه ابو الخير ، مرجع سابق ، ص. ١٢ .

^٣ - حسين أحمد عبيد ، مرجع سابق ، ص. ٦٣ .

4- Albornoza, B., and Illueca, M., earning management under price regulation, Empirical evidence from the Spanish electricity industry, Energy Economics, Vol. 27, No. 2, pp. 279-304.

5- Scott, B., and Pitman, M., Op.Cit, 2005.

ب- **مفاوضات النقابات العمالية:** تعتبر مفاوضات النقابات العمالية مع الإدارة لتحسين وضعها المادي أحد الدوافع التي تجعل إدارة المنشأة تقوم بتخفيض أرباحها حتى تظهر للنقابات العمالية أنها في وضع لا يسمح بزيادة معدلات الأجور أو تنفيذ أي مطالب أخرى للعمال . وفي هذا السياق وجد كل من Mora and Sabater أن إدارات الشركات تميل الى تخفيض الأرباح قبل الدخول في مفاوضات مع العمال بشأن زيادة الأجور أو أي مطالب أخرى^(١).

ج- **تخفيض مبلغ الضريبة:** يعتبر سلوك الإدارة نحو تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة على الدخل أحد الدوافع الرئيسية لممارسات إدارة الأرباح ، حيث تقوم باستخدام بعض الاساليب المحاسبية لتخفيض الأرباح بهدف تحقيق وفورات ضريبية أو العمل على نقل أعباء الضريبة الى فترات مالية لاحقة لأسباب تفضلها الإدارة . وفي هذا السياق يشير أحد الباحثين الى أن الإدارة تقوم بالاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة للتأثير على ارباحها في سبيل تحقيق عدّة أهداف^(٢) :

- تحمل عبء ضريبي أقل عن طريق تخفيض الأرباح .
 - الاستفادة من مزايا الإعفاء الضريبي بواسطة تعظيم الأرباح في فترات الإعفاء الضريبي .
 - تحقيق وفورات ضريبية في المستقبل عن طريق تعظيم الخسائر الحالية التي يصعب تحويلها الى أرباح للاستفادة من مبدأ ترحيل الخسائر في التشريعات الضريبية .
- ويمكن للمنشأة أن تعمل على التلاعب بأرباحها سواء بالارتفاع أو الانخفاض للتأثير على الوعي الضريبي باستخدام كثير من الأساليب التي تسمح بها المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية ، وذلك أما بالاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية أو استخدام الحكم والتقدير الشخصي لبعض بنود قائمة الدخل .

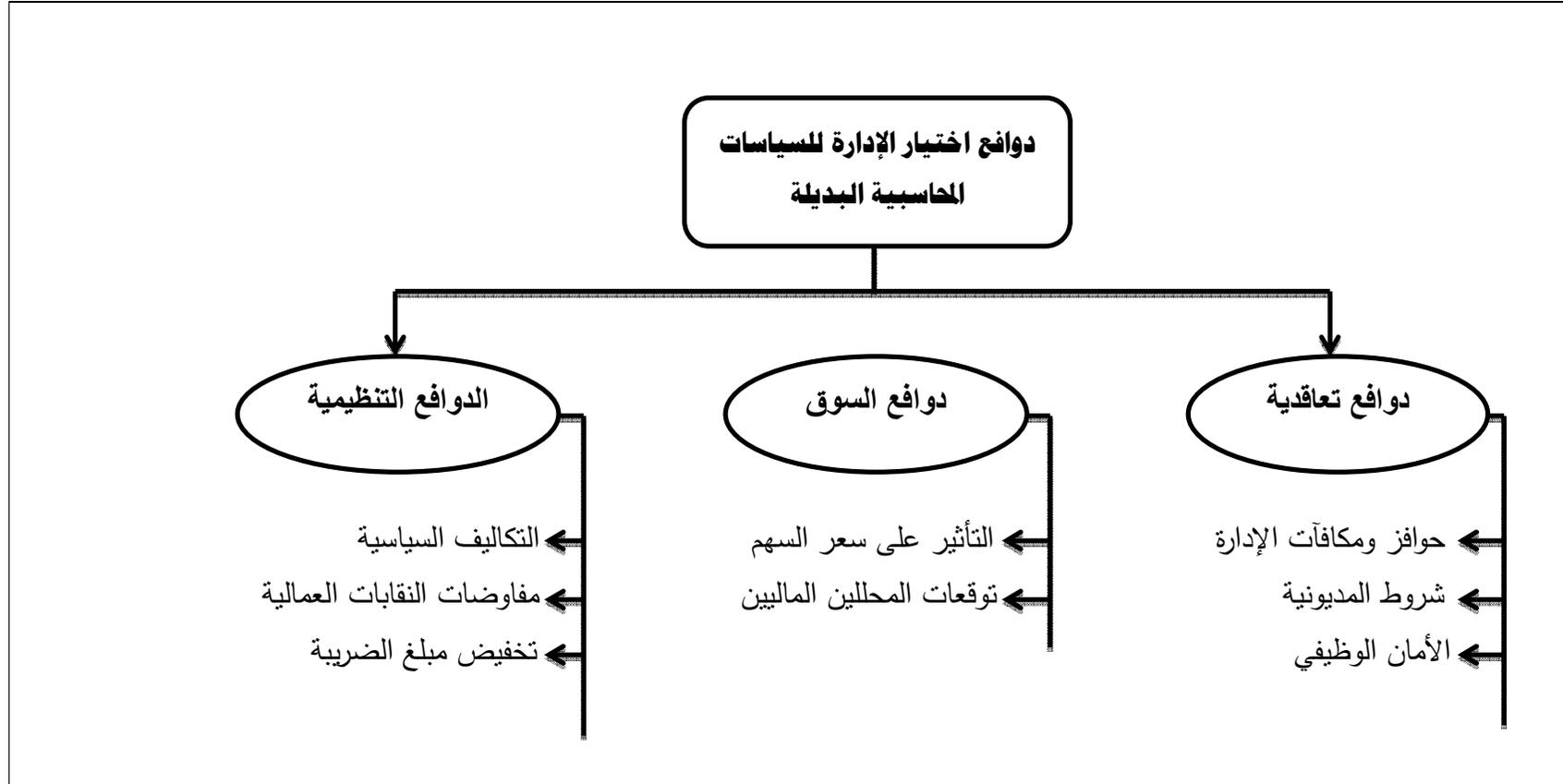
ويلاحظ الباحث من خلال عرض الدوافع التنظيمية أن أغلب الدراسات أظهرت ميل الإدارة الى خفض أرباحها باستخدام البدائل المحاسبية تجنباً لتحمل أعباء يمكن أن تحد من قدرتها على تحقيق عوائد أكبر دون الإشارة الى أولوية سلوك الإدارة نحو زيادة الأرباح ، حيث يرى الباحث أن لجو الإدارة الى تخفيض أرباحها يمكن أن يكون سلوك نادر ويحدث لمواجهة حالات غير متكررة يمكن أن تقابلها المنشأة ، بعكس الحال في سلوكها نحو زيادة الأرباح ، إذ أن الدوافع نحو زيادة الأرباح بالنسبة للإدارة أكثر منفعة مقارنة بدوافعها نحو خفض الأرباح ، نتيجة لأن تخفيض الأرباح يؤدي بالتبعية الى تخفيض مكافآت الإدارة - خاصة عندما تكون الأرباح في المستوى الذي لم تبلغ فيه للحد الأعلى للمكافآت- وهو الأمر الذي يتناقض مع سلوك المديرين ،

¹- Mora, A. and Sabater, A., Evidence of economic decreasing earnings management before labor negotiations with firms, Investigaciones Economicas, Vol. XXXII, No. 2, 2008, pp. 201-230.

²- محمد رضا محمد عبدالسميع ، أثر ممارسات إدارة الأرباح على قياس الوعي الضريبي - دراسة اختبارية - المؤتمر العلمي السادس ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، ٢٧-٢٩ يوليو ٢٠٠٦ ، المجلد الأول ، ص ص. ١٥١-٢٠٥ .

وبالتالي فإن السلوك السائد يمكن أن يكون في استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة لزيادة الأرباح وهذا ما أثبتته كثير من الدراسات والتي تم الإشارة إليها سابقاً.

شكل (٣/٣/١) دوافع اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة



المصدر: إعداد الباحث ، ٢٠١٥م

١-٣-٢ آثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

يشكل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم فرصة سانحة لإدارة المنشأة للاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة وتحريف معلومات القوائم المالية ، إذ أن عدم التماثل في المعلومات يأتي من خلال تعارض المصالح بين هذه الأطراف ومن خلال ما يتاح للإدارة معرفته والاطلاع عليه من معلومات دون سواها بحكم مسؤوليتها عن نشاط المنشأة ، حيث يشير البعض الى أن هناك علاقة طردية بين الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح ومستوى عدم تماثل المعلومات، حيث أن من نتائج ذلك التأثير على جودة المعلومات المحاسبية بحيث يؤدي الى انتاج تقارير مالية مضللة لا تعبر عن الواقع الحقيقي للمنشأة ويؤثر بشكل سلبي على استمرار المنشأة سوى في الأجل القريب أو الأجل البعيد^(١).

وفي هذا السياق تشير بعض الدراسات الى أن هناك العديد من الآثار المترتبة على وجود بعض الممارسات الادارية الخاطئة التي قد تلجأ اليها ادارات بعض الشركات للتأثير على النتائج والمركز المالي ، حيث قد يؤدي ذلك الى زيادة احتمالات تعرض المنشأة مستقبلا الى هزات مالية وتشغيلية قد تنتهي بها الى التعثر والفشل المالي في الأجل الطويل ، فضلا عن تدهور المركز التنافسي للمنشأة وارتفاع تكلفة التمويل^(٢).

كما أن اعتماد أطراف خارجية مختلفة على التقارير المالية المنشورة والتي تحتوي على معلومات مظللة يمكن ان يترتب عليها أضرار لهذه الأطراف ، وبالتالي فإن قيام إدارة المنشأة بتحريف معلومات القوائم المالية باستخدام السياسات المحاسبية البديلة يمكن ان يحقق لها مكاسب آنية إلا أنه بالتأكيد سيؤثر سلبا على كفاءة استخدام موارد المنشأة وبالتالي عل استمراريتها ، كما سينعكس ذلك التأثير على الأطراف الخارجية المرتبطة بالمنشأة.

١-٣-٢-١ الآثار المترتبة على المنشأة ذاتها

إن سلوك الإدارة نحو تحريف معلومات القوائم المالية لتحسين الوضع المالي للمنشأة بشكل صوري يمكن أن يحقق لها بعض المنافع الآنية ، مثل تخفيض تكاليف الاقتراض وتحقيق وفورات ضريبية أو حصول الإدارة على مكاسب ذاتية ، إلا أن هذه الممارسات يمكن أن تؤدي الى مخاطر متعددة تؤثر على نشاط المنشأة في الأجل الطويل ، حيث أكد البعض على أن أهم هذه المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة بسبب هذه الممارسات تتمثل في^(٣):

^١ - عباس حميد التميمي ، حكيم حمود الساعدي ، مرجع سابق ، ٢٠١٤ . ص ٢٣ .

^٢ - محمد أحمد حنفي ، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية - دراسة تطبيقية ، دراسة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، ٢٠١٠ م ،

ص. ٤٣ .

^٣ - أنظر على سبيل المثال:

- سمير كامل محمد عيسى ، مرجع سابق ، يوليو ٢٠٠٨ ، ص. ١٩ .

- Clikman, M., Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earning Management and in Searching for Signs of its Use, High Beam Research, 2003, pp. 69-78.

١- الإخلال بالمعايير الأخلاقية من قبل الإدارة عن طريق ممارسات إدارة الأرباح باستخدام البدائل المحاسبية ، الأمر الذي يبعث برسالة للعاملين بأن استخدام أساليب الغش والتضليل وتحريف معلومات التقارير المالية هي ممارسات مقبولة ، مما ينعكس بدوره على سلوك المستويات الإدارية التنفيذية ويؤدي الى ضعف الرقابة الذاتية لديهم .

٢- زيادة أرباح الفترة الحالية باستخدام اساس الاستحقاق سيترتب عليه انخفاض ارباح الفترات التالية ، فعلى سبيل المثال رسملة بعض المصاريف الإيرادية لزيادة أرباح السنة الحالية سيترتب عليه زيادة الإهلاك للسنوات التالية ومن ثم تخفيض ربح هذه السنوات.

٣- تعرض الشركات التي تقوم بإدارة أرباحها الى عقوبات اقتصادية وإعادة إعداد قوائمها المالية إذا ما تضح أنها تقوم بذلك ، حيث فرضت هيئة الإشراف والرقابة على تداول الأوراق المالية SEC عقوبات صارمة على بعض الشركات الأمريكية التي قامت بإدارة أرباحها ، حيث ألزمتها بإعادة إعداد القوائم المالية واحتساب الأرباح ، والإعلان عن هذه الشركات للجمهور ، مما يؤثر ذلك على مصداقية إدارة تلك الشركات وفقدان الثقة فيها ناهيك عن تعرضها لانتقادات حادة من قبل الصحافة المالية وعزوف المستثمرين عن شراء أسهمها.

٤- تخفيض قيمة المنشأة بسبب تقديم الإدارة لبعض التنازلات في شروط البيع خلال الفترة الحالية رغبة منها في زيادة المبيعات مما يفقدها بعض المكاسب بسبب هذه التنازلات ، بالإضافة الى أن تأجيل المصروفات الاختيارية مثل مصروفات التدريب والتأهيل ، والبحوث والتطوير ، ومصروف الاعلان ، وكذلك مصروفات الصيانة ، قد يؤدي الى نتائج سيئة على أداء العاملين أو على أداء الآلات مما يلحق بالمنشأة خسائر نتيجة عدم وفائها بالتزاماتها مع عملائها مما ينعكس على حصتها السوقية مستقبلا .

٥- تعرض المنشأة لمشاكل تشغيلية بسبب تغيير المستويات الإدارية الدنيا للنتائج التي يتم التقرير عنها للإدارة العليا ، حيث يقوم مديري تلك الوحدات بالتلاعب في المعلومات للحصول على مكافآت إضافية أو الحصول على ترقية ، أو بهدف تجنب انتقادات المستويات الإدارية العليا في حالة الأداء الضعيف مما يعني إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا ، الأمر الذي يزيد من تفاقم هذه المشكلات في الأجل الطويل.

يتضح مما سبق ان اختيار الإدارة من بين السياسات المحاسبية البديلة بهدف إدارة أرباحها وتضليل مستخدمي القوائم المالية يمكن ان يعرضها لمخاطر يمكن ان تؤدي بها إلى حد التعثر والإفلاس ، حيث ان اكتشاف هذه الممارسات سينعكس على سعر السهم في سوق الأوراق المالية مما سيكبدتها خسائر كبيرة ، بالإضافة إلى أن ثقة الممولين في معلومات القوائم المالية لهذه الشركات سوف تتأثر الأمر الذي سيزيد من تكاليف الاقتراض ناهيك عن تشدد تلك المؤسسات في شروط منح الائتمان ، كما أن هذه الممارسات تدل على انحلال أخلاقي لدى إدارة المنشأة والتي يجب ان تكون مثال وقوة لكافة العاملين في جميع المستويات الإدارية ،

الأمر الذي سيرسخ لديهم فكرة معاملة الإدارة بنفس الأسلوب الذي تتعامل به مع الآخرين مما سينعكس ذلك على أدائهم وربما على ولائهم للمنشأة.

١-٣-٢ الآثار المترتبة على الجهات مرتبطة بالمنشأة

لا تقتصر الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح على المنشأة نفسها فقط بل تتعدى ذلك الى مستخدمي معلومات التقارير المالية وذلك من خلال ما يترتب على هذه الجهات من أضرار نتيجة اعتمادها على هذه المعلومات غير الموثوقة في اتخاذ بعض القرارات ، حيث يشير احد الباحثين إلى أن التقارير المالية المنشورة لمنشآت الأعمال توفر معلومات هامة للعديد من الفئات أهمها^(١):

- ١- المستثمرون والمساهمون: حيث تعتمد هذه الفئة من مستخدمي التقارير المالية على هذه التقارير للحصول على معلومات عن درجة المخاطرة المرتبطة براس المال والعائد الذي تحققه المنشأة على راس المال المستثمر، وكذا معلومات عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ، كما توفر هذه التقارير معلومات لهذه الفئة تفيد في اتخاذهم قرارات بشأن شراء او بيع او الاحتفاظ بأسهمهم في الشركة.
- ٢- المقرضون والبنوك والمؤسسات المالية: حيث تدمم التقارير المالية بمعلومات عن مدى قدرة المنشأة بسداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها في موعد استحقاقها.
- ٣- الأجهزة الحكومية: توفر التقارير المالية لهذه الفئة معلومات عن طبيعة وحجم مصادر أموال المنشأة واستخداماتها ، وكذلك معرفة مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المنظمة لأنشطتها.
- ٤- العاملون بالمنشأة: يعتمد موظفو وعمال المنشأة على التقارير المالية في الحصول على معلومات عن مدى قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح ومدى استقرارها وقدرتها على سداد المرتبات والحوافز وأية مزايا أخرى يمكن أن يحصلون عليها ، كما تفيدهم في معرفة خطط الإدارة بشأن برامج التقاعد والمعاشات المستقبلية. وعلى ذلك فإن تضليل مستخدمي القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة من خلال إنتاجها بيانات ومعلومات غير موضوعية يمكن أن يترتب عليه أضرار جسيمة تلحق بهذه الجهات المختلفة ، إذ يمكن أن تقوم هذه الفئات باتخاذ قرارات بشأن تخصيص موارد معينة بالاعتماد على هذه المعلومات غير الموثوقة وغير الملائمة . وفي هذا الصدد يشير أحد الباحثين إلى أن إدارة المنشأة تدرك مدى أهمية الريح المحاسبي كمقياس عن أداء المنشأة في الأجل القصير بالنسبة للجهات الخارجية ، على الرغم من تقديم الفكر المحاسبي لمقاييس أخرى بديلة إلا أن الريح سيضل أهم المقاييس أو المكونات الأساسية لمقاييس الأداء بالنسبة للأطراف الخارجية ، فأول ما ينظر إليه المستثمرين والمقرضين وغيرهم من الجهات الخارجية الأخرى قبل اتخاذ قراراتهم هو قدرة المنشأة على تحقيق

^١ - محمد حسين عبدالرحمن ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ ، ص ٩٦ .

الأرباح ، الأمر الذي يجعل الإدارة أن تختار من السياسات المحاسبية ما يمكنها من تحسين أرباحها بهدف التأثير على هذه القرارات^(١).

وفي هذا السياق اشار حماد إلى أن محاولة زيادة صافي الربح باستخدام السياسات المحاسبية البديلة يمكن ان يؤثر على مصالح مستخدمي معلومات التقارير المالية من خلال^(٢):

١- توزيع الثروة بين الأطراف المهمة بالمنشأة حيث يصبح هذا التوزيع في غير صالح الملاك احيانا وإنما في مصلحة أطراف أخرى ، إذ يتم توزيع هذه الثروة على الإدارة والعاملين كحواجز ومكافآت بالاعتماد على مبلغ الربح ، كما يزيد الوعاء الضريبي نتيجة زيادة الدخل وتحول الثروة إلى مصلحة الضرائب ، كما ان زيادة صافي الربح يمكن ان يعمل على تحول الثروة من المستثمرين المتوقعين إلى المستثمرين الحاليين وذلك بالتأثير على أسعار أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية.

٢- زيادة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وأطراف أخرى ، حيث تزيد المخاطر التي يتعرض لها الدائنون القدامى نتيجة زيادة توزيعات الأرباح على المساهمين والإدارة والعاملين والضرائب ، كما تزيد المخاطر التي يتعرض لها الملاك نتيجة تآكل رأس المال بسبب توزيعات أرباح وهمية.

كما ذكر حنفي أن استخدام السياسات المحاسبية البديلة في تحريف معلومات التقارير المالية يمكن ان يكون له آثار سلبية مركبة على مستوى الاقتصاد ككل ، حيث أن توقعات المستثمرين المبالغ فيها والمعتمدة على معلومات ذات جودة منخفضة بشأن عوائد الأسهم قد تؤدي إلى قرارات استهلاكية واستثمارية غير سليمة ، فعلى سبيل المثال قد يقوم المستثمرون في ظل التوقعات المتفائلة بشأن سوق الأوراق المالية بالاقتراض من أجل شراء الأسهم بشكل اكبر من قيامهم بشراء اصول إنتاجية حقيقية ، وفي الوقت الذي تمثل فيه الديون عبئا كبيرا على المقترضين قد تتعرض البنوك التي يقع على عاتقها عمليات الاقتراض إلى العديد من الأزمات والمشاكل^(٣).

يتضح مما سبق أن تحريف معلومات القوائم المالية باستخدام السياسات المحاسبية البديلة يؤدي إلى أضرار كبيرة على مستخدمي هذه القوائم ، حيث يعتمد المستثمرون على هذه المعلومات والتي غالبا ما تتنبأ بتوقعات مرتفعة لعوائد الأسهم مما يحملهم على اتخاذ قرارات غير صائبة ، أو أن تستخدم هذه المعلومات للتأثير على تكلفة الاقتراض ، أو اللجوء الى تخفيض الأرباح لتفادي تحمل أعباء تفرضها الدولة ، كل ذلك يؤدي الى الإضرار بمصالح جهات خارجية مختلفة لها علاقة بالمنشأة في ضل غياب معلومات ذات جودة عالية.

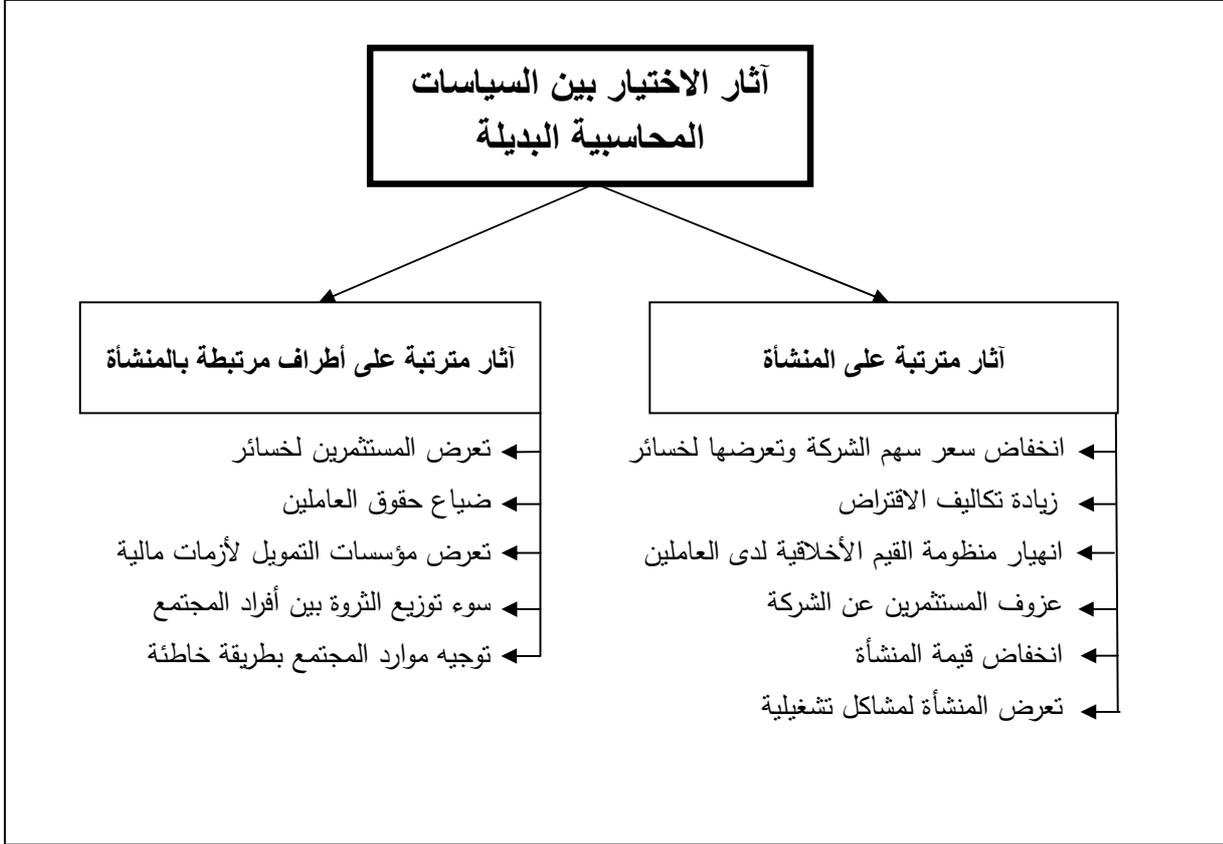
^١ - مدثر طه ابوالخير ، مرجع سابق ، ١٩٩٩ ، ص. ١٤ .

^٢ - طارق عبد العال حماد ، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص واهداف الوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية ، مرجع سابق ، ص. ٥٣-٥٤ .

^٣ - محمد احمد حنفي ، مرجع سابق ، ٢٠١٠ ، ص. ٤٥ .

شكل (٤/٣/١)

آثار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة



المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠١٥

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل مفهوم السياسات المحاسبية حيث تم استعراض عدة محاولات لعدد من الباحثين في تعريف السياسات المحاسبية وانفقت جميعها على أنها مجموعة القواعد التي تتبعها إدارة المنشأة عند إعداد وعرض النتائج ، كما تم التطرق الى مشكلة الاختيار بين هذه السياسات وتبين أن عملية الاختيار تمثل ضرورة بالنسبة للإدارة حتى يتم تطبيق السياسة المحاسبية الملائمة والتي تحقق الدقة والموضوعية في معلومات التقارير المالية وبالتالي للإدارة الحق في اختيار السياسة المناسبة ، كما أن تغيير السياسات المحاسبية قد لا يعود الى اختيار الإدارة نفسها وإنما قد تكون هذه التغييرات نتيجة متطلبات جهات رقابية حكومية ومنظمات مهنية تلزم المنشأة بتطبيق سياسات محددة ، كما تم التطرق في هذا الفصل الى المداخل التي على ضوءها يتم بناء السياسات المحاسبية والتي تتمثل في المدخل المعياري الذي يعتمد على بناء سياسات محاسبية مثالية لما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية ، كما يتم بناء السياسات المحاسبية وفقا للمدخل الإيجابي الذي يعتمد المفاهيم الاقتصادية الشاملة كأساس في بناء هذه السياسات حيث يتم وفق هذا المدخل ترك مساحة واسعة للحكم المهني عن تبني طريقة محاسبية معينة.

كما تطرق الفصل أيضا الى علاقة السياسات المحاسبية بإدارة الأرباح عن طريق استعراض المفاهيم المختلفة لإدارة الأرباح ، حيث وجد الباحث وجهات نظر مختلفة عند تناول الباحثين لهذا المفهوم ، إلا أن جل هذه المفاهيم تتفق على أن إدارة الأرباح تتمثل في قيام الإدارة بالتأثير على رقم الربح المحاسبي عن طريق استخدام بعض الأساليب المحاسبية والحقيقة ، كما تم استعراض التبويبات المختلفة لإدارة الأرباح من زوايا مختلفة حيث تم تناولها من حيث شرعيتها وتأثيرها على اتجاه الربح وأيضا من حيث هدف الإدارة من إدارة الربح وكذا تأثيرها على التدفق النقدي ، كما تم تناول علاقة السياسات المحاسبية بإدارة الأرباح وذلك عن طريق استعراض المداخل التي تستخدمها الإدارة عند إدارتها لأرباحها ، حيث يتضح أن هناك مدخلين يتمثل الأول في استخدام الإدارة للأساليب الحقيقية في التأثير على رقم صافي الربح ويتمثل المدخل الآخر في استخدام الأساليب المحاسبية لممارسة إدارة الأرباح .

كما تناول المبحث الثالث الدوافع والمحفزات التي تجعل إدارة المنشأة تلجأ الى استخدام السياسات المحاسبية البديلة في إدارة الأرباح ، حيث اتضح أن هناك عدد من الدوافع تتمثل في دوافع تعاقدية ودوافع تتمثل في متطلبات سوق الأسهم ودوافع تنظيمية ، كما تم تناول الآثار المترتبة على استخدام الإدارة لهذه السياسات وخلص الباحث الى أن هناك آثار سلبية يمكن أن تلحق بالمنشأة وتؤثر على استمراريتها جزًا استخدام هذه الأساليب ، كما لا تقتصر آثار هذه الممارسات على المنشأة ذاتها بل يمكن أن تلحق هذه الممارسات أضرار بمستخدمي معلومات القوائم المالية للمنشأة .

الفصل الثاني

أخلاقيات مهنة المراجعة وعلاقتها بموقف المراجع من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

تمهيد:

يقدم مراجع الحسابات الخارجي خدمة عامة ينتفع من مخرجاتها فئات مختلفة في المجتمع ، إذ أن المراجع لا يقدم خدماته فقط لعميل المراجعة أو صاحب العمل ولا تنحصر مسؤوليته تجاه العميل وإنما تتسع مسؤولياته بناء على اتساع مستخدمي معلومات التقارير المالية المدققة من قبله ، بمعنى أنه كلما اتسعت دائرة الاستفادة والاعتماد على رأي المراجع كلما أداء ذلك إلى اتساع محيط المساءلة التي يتعرض لها ، وبالتالي فإن قبول مهنة المحاسبة للعمل في ما يحقق المصلحة العامة هو أهم ما يميز هذه المهنة كما أنه أهم ما يحملها مسؤوليات أخلاقية ومهنية أمام الغير ، ومن أجل ان تقي المحاسبة بهذه المسؤوليات فهي كغيرها من المهن الأخرى تخضع لمبادئ وقواعد أخلاقية يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها عند أداء وظيفته وهذه الأخلاقيات هي ما يجعل الجمهور يطمئن لحكم المراجع.

وبحكم اعتماد مهنة المحاسبة والمراجعة بدرجة أساسية على العنصر البشري والذي غالبا ما يتأثر بمحيطه الذي يعمل فيه والذي يتضمن مجموعة من الظروف التي تؤثر على السلوك المهني لمراجع الحسابات الأمر الذي ينعكس على استقلال المراجع والدور المتوقع منه من قبل المنتفعين من خدمات المراجعة ، حيث كان لأحداث انهيار كبرى الشركات العالمية في بداية العقد الماضي ردود فعل سلبية على المهنة الأمر الذي انعكس بدوره في البحث عن الأسباب والعوامل التي يمكن أن يكون لها أثر مباشر على الحكم المهني للمراجع ، حيث وجد كثير من الباحثين أن هناك مجموعة من العوامل يمكن أن تؤثر على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

ولمناقشة ذلك سوف يتناول هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المراجعة وأثرها على سلوك المراجع.

المبحث الثاني: العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات

المحاسبية البديلة.

المبحث الأول

أخلاقيات مهنة المراجعة وأثرها على سلوك المراجع

٢-١-١ طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة

تتصف المهنة بمجموعة من المهارات الفكرية والحرفية تعمل على تمييزها وتجعلها قادرة على تقديم خدمة نوعية للمجتمع وتبرر حاجة أفرادها لها ، وتعتمد المهنة على مجموعة من الأفراد ينظّمون تحت لوائها ويسعون للوصول بهذه الخدمة الى أعلى مستوى من الأداء عن طريق التعلم والتدريب والممارسة والحفاظ على ثقة المنتفعين من خدماتها بواسطة الالتزام بالسلوك القويم ، وفي هذا السياق عرفت موسوعة العلوم الاجتماعية المهنة بأنها " ميزة امتلاك اسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص والذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة"^(١) ، كما عُرِفَت المهنة أيضا على أنها "الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية ، وهذا ما يشكل المضمون العقلي أو الفكري للمهنة ، فضلا عن مجموعة ممارسات أو خبرات أو تطبيقات تهيكّل المهنة"^(٢).

ومن خلال المفهومين السابقين يتضح للباحث أن المهنة تتكون من إطار فكري يضم مجموعة المعارف العقلية والتي بالإمكان ترجمتها في قالب تطبيقي عملي يمكن تطويره بالممارسة والتدريب ، حيث توجه هذه المعارف في خدمة المجتمع سوى كانوا أفرادا أو جماعات.

وبالنظر إلى مهنة المحاسبة والمراجعة نلاحظ أنها لا تخرج عن هذا التوصيف لمفهوم المهنة إذ تُوصف المحاسبة بأنها علم ومهنة ، فهي علم لأنها تتكون من مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي تشكل الإطار الفكري للمحاسبة ، وهي أيضا مهنة لأنها تعتمد على مجموعة من القواعد والإجراءات العملية للقيام بوظيفتها . كما أنه للحكم على طبيعة أي مهنة لا بد من توفر مجموعة من العناصر تمثل مقومات أساسية للعمل المهني ، حيث تتمثل هذه المقومات كما حددها الأونكتاد^(٣) في الآتي:

- ١- قدر كاف من التأهيل العلمي لكل من يسمح له بمزاولة المهنة ، فضلا عن قدر كاف من الاستعداد الذهني والتحصيل العلمي والخبرة العملية يتناسب مع خطورة وأهمية المهنة التي سيؤديها الممتحن للغير.
- ٢- شعور الممتحن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وبقدرته على تحمل هذه المسؤولية.
- ٣- اعتراف صريح من المجتمع بأهمية الخدمة التي يؤديها الممتحن .

^١ - أبوبكر محمد الهواش ، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي ، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية ، المجلد ٢ ، العدد ١ ، ٢٠٠٥ ، ص. ١٨٦ .

^٢ - الهواش ، مرجع سابق ، ص. ١٨٦ .

^٣ - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، السياسات العامة للأعمال وهيكل التنظيم الأساسية ، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد) ، مطابع الشمس ، الأردن ، المجلد (٣) ، ٢٠٠١ ، ص. ٣٧ .

٤- منظمات مهنية تشرف على تنظيم شؤون العمل المهني داخليا ومن دون أي تدخل خارجي ، والعمل على تطويرها بما يفي باحتياجات المجتمع ، كما تعمل جاهدة على حماية أعضائها والعمل على رفع مستواهم الأدبي والمادي .

٥- مجموعة من المبادئ والقواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة ، وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها ، كما تدعو إلى بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتهم .

٦- مستويات للأداء المهني متعارف عليها تكون مرشدا لكل من يرغب في مزاولة المهنة .

وبالنظر إلى المقومات المذكورة أعلاه نلاحظ أن المحاسبة والمراجعة لا تخرج عن كونها أحد المهن التي تشكل أهمية كبيرة لجمهور واسع من المجتمع وأنها تعمل في إطار مجموعة من المبادئ والقواعد التي تشرف على تطويرها منظمات مهنية محلية ودولية بهدف الارتقاء بمستوى أداء منتسبيها ورفع مستوى الخدمة المقدمة وكسب ثقة المتعاملين .

وتكتسب المهنة مكانتها في المجتمع من مدى قدرة القائمين عليها في كسب ثقة عملائها والتي تتطلب شرطين أساسيين : الأول أدائها بمهارة وقدرة عالية ، والثاني التمسك بالضوابط الأخلاقية للمهنة عند القيام بها ، ولن يتأتى الشرط الأول إلا بالتعليم والتدريب والمثابرة المستمرة كما لن يتحقق الشرط الثاني إلا بوجود إطار أخلاقي يعمل بموجبه منتسبي المهنة ، وبالنظر إلى الشرطين السابقين نرى أنهما يندرجان تحت مفهوم عام يسمى الأخلاقيات والذي يحدد الخطوط العريضة لأداء أي مهنة ، إذ أن الأخلاق المهنية لا ترتبط فقط بالتمسك بقيم العدالة والصدق والأمانة عند أداء المهنة بل تستلزم أيضا توفر المهارة الفنية المطلوبة ، فليس من الخلق أن تقوم بأداء عمل معين دون إتقانه ، بل إن قيم العدالة والصدق والأمانة تشكل الأساس الذي يستند عليه أداء أي مهام ، ومن غير الالتزام بهذه القيم والتي تشكل المبادئ الأخلاقية العامة التي يجب أن يتصف بها أي فرد في المجتمع ناهيك عن تمسك الشخص المهني بها ، تصبح المهنة محل جدل في ما إذا كانت تؤدي وظيفتها أم لا؟ .

٢-١-٢ مفهوم الأخلاقيات المهنية

يشير مفهوم الأخلاقيات بصفة عامة إلى مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ ، وبالتالي فإن الأخلاقيات تركز على سلوك الفرد من حيث الخطأ والصواب^(١) ، وهي بذلك تمثل مقاييس للتصرف أو السلوك الأخلاقي^(٢) . كما عرفت الأخلاقيات على أنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة والاعتمادية والمسؤولية وجوانب

^١ - نجم عبود نجم ، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص. ١٩ .

^٢ - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مرجع سبق ذكره ، ص. ١٩٤ .

أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ^(١)، كما يشير البعض إلى أن الأخلاقيات تمثل وثيقة تحديد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد جمعية معينة^(٢).

ويتضح من المفاهيم السابقة أن الأخلاقيات تمثل مجموعة القيم التي ارتضاها المجتمع وأجمع عليها لتكون بمثابة مرشد لتوجيه سلوك الأفراد والجماعات نحو السلوك الصائب ، كما أنها يمكن أن تكون مرآة تُعرض عليها سلوك الأفراد وتصرفاتهم لتحديد ما هو صحيح منها وما هو خطأ ، ويؤكد هذا المعنى أحد الباحثين من أن الأخلاقيات تمثل الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما ، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون ، والذي تؤدي الثقافات والقيم والأنظمة دوراً أساسياً في تحديده^(٣).

فالأخلاقيات تعمل على تقويم سلوك الأفراد والارتقاء بتصرفاتهم من خلال المبادئ والقيم التي تم اكتسابها داخل المجتمع مما ينعكس ذلك بشكل إيجابي على السلوك المهني لدى الفرد ، إذ إن الأخلاق الشخصية ذات تأثير مباشر على السلوك المهني للفرد ، حيث يشير أحد الكتاب^(٤) إلى أن البعض يجد صعوبة كبيرة في تحديد من أين تبدأ الأخلاقيات الشخصية وأين تبدأ الأخلاقيات المهنية ، لأن الأخلاقيات الشخصية قد تؤثر على الأخلاقيات المهنية وفي أحياناً كثيرة تطغى عليها . وبناءً على ذلك فإن لمفهوم الأخلاقيات لدى أصحاب المهنة اهتمام واسع إذ تمثل محور اهتمام منتسبيها من منطلق أن الالتزام بها هو العامل الرئيس لكسب ثقة المستفيدين من الخدمات التي يقدمها أصحاب المهنة ، وبالتالي فإن القواعد الأخلاقية لأي مهنة تصمم بهدف الحفاظ على مستوى رفيع من الأداء وللتأكيد على جودة الخدمات المقدمة.

حيث تُعرف الأخلاقيات المهنية بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند اصحاب المهنة^(٥) ، وقد حددها كل من أبو زيد ومرعي في أربعة محاور تمثل مجموعة المبادئ الأساسية التي يمكن من خلالها الحكم على أخلاقيات أي مهنة وتتمثل هذه المحاور في^(٦):

- ١- القيام بالأعمال الهادفة .
- ٢- عدم الحاق الضرر بالآخرين .
- ٣- عدم الخداع في أي تعاملات .
- ٤- عدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون آخر .

^١ - خالد الخطيب ، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية في ظل التحديات العالمية المعاصرة ، المؤتمر العلمي السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن ، ٢١-٢٤ إبريل ٢٠٠٦ ، ص. ٩ .

^٢ - الهواش ، مرجع سابق ، ص. ١٩١ .

^٣ - محمد عصام المعاضيدي ، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة ، دراسة لآراء عينة من تدريسيي جامعة الموصل ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل ، ٢٠٠٥ ، ص. ٦ .

^٤ - عماد عبدالوهاب الصباغ ، علم المعلومات ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٢ ، ص. ٢٠٤ .

^٥ - مجيد عبد زيد حمد ، مرجع سابق ، ص. ١٤ .

^٦ - كمال خليفة أبوزيد ، وعطية عبدالحى مرعي ، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ ، ص. ٧٣ .

فإلى جانب أن أخلاقيات المهنة تهتم بالمبادئ العامة للمهنة إلا أنها تركز أيضا على سلوك الشخص المهني من خلال علاقته بالجمهور والعملاء وزملاء المهنة ، كما أنها توضح القواعد المهنية التي توجه الشخص المهني نحو السلوك الصحيح . وعلى ذلك يتوجب على المهنيين الالتزام بالسلوك الأخلاقي الذي يحقق المنفعة للمجتمع والمهنة على حد سوا ، انطلاقا من حقيقة أن قواعد السلوك المهني تؤثر بشكل مباشر على المهنة ودرجة الوثوق بها^(١). وهناك خلط بين مفهوم الأخلاقيات ومفهوم السلوك الأخلاقي إذ أن الأخير يأتي كنتيجة طبيعية لمجموعة القيم والمبادئ التي تشكل الأخلاقيات كما أن السلوك الأخلاقي يعبر عن ذلك التصرف الذي يتماشى مع المعايير والقواعد الاجتماعية المقبولة في المجتمع والذي يقوم به الفرد بصورة إرادية مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الآخرين عند إشباع الحاجات الشخصية^(٢) ، وبالتالي فإن السلوك الأخلاقي للفرد هو نتاج التزامه بمجموعة القيم الفاضلة للمجتمع والتي تشكل الأخلاقيات .

كما أنه يمكن النظر إلى أخلاقيات المهنة على مستويين ، المستوى الأول كلي وينظر إليه من زاوية ما هو صح وما هو خطأ أخلاقياً ، أو ما يجب فعله وما لا يجب فعله ، في حين أن المستوى الثاني مرتبط بالجانب المهني التطبيقي وهو امتداد للمستوى الأول يتعلق بما هو مقبول وما هو غير مقبول من حيث المعايير والقواعد المنظمة للمهنة كالانضباط ، والمحافظة على أسرار المهنة ، وحسن التعامل مع الزملاء ، واحترام القوانين والأنظمة^(٣). ويشير البعض إلى أن الأخلاقيات المهنية ينبغي أن تستوجب مايلي^(٤):

- ١- بذل الجهود الكافية لتحقيق الأهداف .
 - ٢- التعاون مع الآخرين وتشجيع العلاقات الاجتماعية في مباشرة المهام الوظيفية.
 - ٣- تحقيق التوازن في المصالح المتعارضة.
 - ٤- التحلي بالصدق والأمانة والإبداع والابتكار كونها تمثل مجموعة المبادئ القواعد التي تحكم السلوك الصحيح لأفراد مهنة معينة لضمان سلامة توجهاتهم وتصرفاتهم نحو العمل .
- وعليه يرى الباحث أن الأخلاقيات المهنية تكون بمثابة قيود تفرضها المهنة على نفسها وتُلزم أعضائها بإتباعها ، وتكون هذه الأخلاقيات والسلوك بمثابة أساس لتوقعات الآخرين (المستفيدين من خدمات المهنة) من تصرفات المهنيين ، كما قد يقوم كل عضو من أعضاء المهنة بوضع معايير أخلاقية لنفسه تفوق

^١ - سوسن أحمد سعيد ، عبدالواحد غازي محمد ، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (٤) ، العدد (٢) ، ٢٠١٤ ، ص. ١٦٤ .

^٢ - عمر محمد زريقات ، رأفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كلبونة ، علم تدقيق الحسابات النظري ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان الأردن ، ٢٠١٠ .

^٣ - صدام محمد محمود وآخرون ، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد (٤) ، العدد (٧) ، ٢٠١١ ، ص. ٤٠٧ .

^٤ - محمد عبدالفتاح العشموي ، دور المنهج الأخلاقي في تطوير مدخل المحاسبة بالوكالة لأغراض مكافحة الرشوة بمنظمات الأعمال ، المؤتمر العلمي العلمي السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن ، ٢١-٢٤ إبريل ٢٠٠٦ ، ص. ٤٩ .

المعايير الأخلاقية للمهنة التي ينتمي إليها ، إلا أن معايير المهنة تكون بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك الذي يجب أن يلتزم به أعضاؤها.

٢-١-٣ مصادر أخلاقيات العمل المهني

للمجتمع أثر بالغ على تنشئة الفرد وتشكيل أخلاقياته وتطبيع السلوك الإيجابي أو السلبي لديه ، حيث أن الفرد يحتك بمحيطه منذ نعومة أظفاره ويكتسب أخلاقيات بيئته عن طريق التربية والعادات والثقافة السائدة ، فكلما كان المجتمع متماسكاً أخلاقياً تسوده قيم الأمانة والعدالة والاستقامة وتنظم هذه القيم العلاقة بين أفرادها كلما نشئ الفرد سليم الفطرة ملتزماً بقيم المجتمع ، وعلى العكس من ذلك فكلما ساد المجتمع مظاهر الاختلال الأخلاقي وغلبت فيه قيم الانحلال واختفت فيه القوانين الرادعة كلما نشئ الفرد مفرباً لا يعبى بأي قيم ولا يهتم لأي أخلاقيات ، وبالتالي فإن هذه التنشئة تنعكس على السلوك المهني للفرد . وقد بينت العديد من الدراسات أن هناك علاقة قوية بين ما يعتقد الفرد من أفكار وقيم ومبادئ وبين ما يمارسه من سلوك في الواقع إلا أن هناك مجموعة من المصادر التي توجه الفرد نحو السلوك المهني الصحيح تتمثل في^(١):

- ١- القوانين والتشريعات والأنظمة : تعمل هذه القوانين كموجه لسلوك الأفراد عند ممارسة العمل المهني وتلزمهم بالتقيد بالمبادئ الأخلاقية للمهنة عند تعارض المصالح بل وتوجب العقاب في حالة الخروج عنها .
- ٢- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية : وتعمل هذه العمليات على غرس المبادئ الأخلاقية للأفراد وتطويع سلوكهم نحو خدمة المجتمع وتغليب مصلحة الجماعة على المصلحة الشخصية .
- ٣- الاعتقادات الشخصية للفرد : تمثل معتقدات الفرد الشخصية فئات الفرد التي يتصرف وفقها وهي بذلك توجه سلوكه نحو ما هو مقتنع به ، وغالبا تتشكل هذه الاعتقادات نتيجة التنشئة والتعلم .

٢-١-٤ أخلاقيات مهنة المراجعة

على الرغم من أهمية الأخلاقيات المهنية لأي مهنة من المهن إلا أنها على درجة عالية من الأهمية بالنسبة لمهنة مراجعة الحسابات وذلك بسبب طبيعة الخدمات التي تقدمها لمجتمع الأعمال وكذا تنوع المستفيدين من هذه الخدمات ، بالإضافة إلى أن جمهور المستفيدين من خدمات مراجع الحسابات يرون في المراجع شخص يتصف بالحيادية والنزاهة ويتوقعون منه حكم مهني غير متحيز عن عدالة التقارير المالية وأنه صاحب الكلمة الفصل بين الإدارة (التي تقوم بإعداد التقارير) وبين أطراف مستفيدة من استخدام معلومات هذه التقارير .

^١- Daft, Richard L. , Management, South-Western and College Publishing Co., Canada, 2008, p. 142 .

كما تأتي أهمية الأخلاقيات المهنية لمراجع الحسابات من حيث أن المراجع يتعاقد لأداء عملية المراجعة مع عميل المراجعة مقابل اتعاب يحصل عليها منه ، بينما نتيجة عملية المراجعة توجه أحيانا لخدمة طرف ثالث غير عميل المراجعة والذي قد تكون نتيجة لا يرتضيها هذا العميل ، الأمر الذي يجعل من التمسك بأخلاقيات المهنة بالنسبة لمراجع الحسابات تمثل أساس نجاح المهنة واستمرارها ، إذ أن التقريط في هذه الأخلاقيات في مقابل إرضاء عميل المراجعة سيؤدي إلى فقدان ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الأمر الذي سينعكس بشكل سلبي على سمعة المهنة.

ويشير مفهوم الأخلاقيات المهنية للمراجعة إلى مجموعة المعايير التي تحكم المهنة والتي من خلالها يتم الحكم على التصرفات الشخصية للممارسين للمهنة والحكم على شرفها وكرامتها^(١)، كما عرفها الأنتوساي^(٢) بأنها بيان شامل للمبادئ والقيم التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المراجع . وبالنظر إلى المفهومين السابقين لأخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات يلاحظ الباحث أنها لا تخرج عن الإطار العام لأخلاقيات أي مهنة أخرى تحظى بالقبول العام من قبل المجتمع ، إذ أنها تتمثل في مجموعة المبادئ العامة التي توجه نحو السلوك الصحيح والمقبول من قبل مجتمع المهنة ، والتي يجب على مراجع الحسابات أن يتصرف وفقها للحفاظ على سمعة المهنة ومصالح عملائها.

ويؤكد ذلك ما ورد في المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين من أن أخلاقيات المهنة "تحدد المتطلبات الأخلاقية وتوفر إطارا للمفاهيم لجميع المحاسبين المهنيين ، لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة ، وهذه المبادئ هي النزاهة ، والموضوعية ، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة ، والسرية ، والسلوك المهني . وبموجب الإطار يطلب من جميع المحاسبين المهنيين تحديد التهديدات لهذه المبادئ الرئيسية - إذا ما كانت هناك تهديدات- حيث يمكن تطبيق وسائل الحماية لضمان عدم التنازل عن هذه المبادئ"^(٣).

ولضمان تحقيق المراجع للمتطلبات الأخلاقية عند القيام بوظيفته حدد بعض الكتاب عدد من المقومات للسلوك الأخلاقي للمراجع تتمثل في^(٤):

١- المشكلة الأخلاقية : وتظهر هذه المشكلة عندما يتحتم على المرء أن يختار بين عدة بدائل في ظل عدم وضوح البديل الأفضل ، وأن المشكلة الأخلاقية تمثل أحد البدائل المطروحة بالنسبة للمراجع ، لذلك عند مواجهة هذه المشكلة لابد من اعتماد المراجع على المبادئ الأخلاقية التي يؤمن بها .

^١ - سوسن أحمد سعيد ، وعبدالواحد غازي محمد ، مرجع سابق ، ٢٠١٤ ، ص. ١٦٥ .
^٢ - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، أخلاقيات المهنة - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) ، إصدار لجنة المعايير الرقابية في مؤتمر الأنتوساي الـ (١٦) ، الأوروغواي ، ١٩٩٨ ، ص. ٨ .
^٣ - الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ ، ص. ٦ .
^٤ - حسين القاضي ، وحسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٩ ، ص. ٤٣-٤٥ .

٢- المبادئ الأخلاقية : هناك نوعين من المبادئ الأخلاقية والتي تمثل الخلفية النظرية لأي سلوك في الواقع العملي .

- النوع الأول: المبادئ الإلزامية التي تقود متخذ القرار للعمل حسب متطلبات قواعد السلوك المهني دون الموازنة بين الخير والشر ، إذ أن الأخلاق حسب هذا المفهوم هي تطبيق القواعد أو عدم تطبيقها .

- النوع الثاني: هي المبادئ النفعية والمعياري الأساس في هذه المبادئ هو نتائج الموازنة بين الخير والشر الناتج من كل قرار .

٣- نتائج القرار الأخلاقي : إن القرار الذي يؤدي إلى الخير الأعظم هو القرار الأفضل ، وأن أي قاعدة أخلاقية يجب أن تكون نافعة للناس ، أما إذا كانت هذه القاعدة ضارة فلا يجوز تطبيقها عليهم . ويرى الباحث أن هذه المقومات تمثل مرجعيات للسلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات والتي يجب أن يلتزم بها عند تعرضه للمشكلات الأخلاقية أثناء أداء وظيفته ، حيث أن عرض هذه المواقف على معايير السلوك الأخلاقي للمهنة وتغليب منفعة المجتمع على المنفعة الشخصية سيؤدي حتما إلى رفع مستوى الأداء لأعضاء المهنة وزيادة ثقة المنفعين من خدماتها .

وتشير إحدى الدراسات إلى أنه بهدف النهوض بالسلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات بغية تحقيق أعلى مستوى من الأداء يتوجب على المراجع تحقيق أربعة متطلبات أساسية^(١):

- ١- المصداقية لدى المراجع : ينتظر المجتمع بكل فئاته أن يقدم المراجع معلومات تتمتع بالمصداقية.
- ٢- المهنية في أداء العمل : يتوقع أن يقوم المراجع بأداء المهام الموكلة له باحترافية عالية حتى تكون النتائج ذات فائدة لمستخدميها ويمكن الاعتماد عليها.
- ٣- جودة الخدمات التي يقدمها المراجع : هناك ضرورة لأن تقدم خدمات مراجع الحسابات بأعلى مستوى من الأداء .
- ٤- ثقة الجمهور في خدمات المراجع : من الضروري أن يشعر مستخدمو خدمات مراجع الحسابات بالثقة في ما يقدم إليهم ، باعتبار أن هذه الخدمة تُعد وفق إطار من المعايير الأخلاقية.

٢-١-٥ مبادئ وقواعد السلوك المهني للمحاسبة والمراجعة

يمثل الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة محور اهتمام المنظمات المهنية المحاسبية المحلية والدولية ويتجلى ذلك في دأب هذه المنظمات في وضع وتطوير المعايير والقواعد الأخلاقية التي تنظم السلوك المهني لأعضاء المهنة انطلاقاً من حرص هذه المنظمات وقناعتها بأهمية أن يتمتع كل عضو بقيم أخلاقية عالية

^١ - أحمد حلمي جمعة ، الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية ، المؤتمر العلمي السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزيتونة . عمان الأردن ، ٢٠٠٦ ، ص. ٥ .

وأن يتفق سلوكه مع هذه القيم لما لذلك السلوك من أثر كبير في تدعيم ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة ، وفي هذا السياق يؤكد أحد الباحثين أن هناك علاقة بين المركز الذي تحتله أي مهنة في الهرم الاجتماعي والسلوك الأخلاقي لمنتسبي هذه المهنة ، بمعنى أنه كلما تمسك أعضاء المهنة بالسلوك المهني الرفيع كلما علا شأن المهنة في المجتمع وزادت ثقته في خدماتها والعكس بالعكس^(١) ، كما يؤكد آخر على أن أفضل ما يفيد مهنة المحاسبة على المستوى العالمي هو أن يدرك مستخدمو خدماتها والتي يقدمها المحاسبون المهنيون بأنهم يقومون بعملهم على أفضل مستوى من الأداء طبقاً لقواعد السلوك الأخلاقي التي تسعى لضمان هذا المستوى من الأداء^(٢).

ويشير أحد الكتاب إلى أن قواعد السلوك المهني تعمل على وضع انماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة والالزمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني بالإضافة الى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها^(٣) ، كما يؤكد آخرون على أن قواعد السلوك المهني ترسخ معايير دنيا للسلوك المقبول في أداء الخدمات المهنية^(٤). وعليه فإن التزام المحاسبين المهنيين بقواعد السلوك المهني اعترافاً منهم بمسئوليتهم تجاه الجمهور والعملاء وزملاء المهنة.

وهناك كثير من الدراسات التي أكدت على أهمية وضع دليل لآداب السلوك المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة لما لذلك من أهمية في تنمية الوعي الأخلاقي لدى منتسبي المهنة ، والحث على الالتزام والتقيّد بهذه الآداب عند مراجعة وتدقيق المعلومات المالية للشركات والمؤسسات المختلفة بهدف إصدار أحكام مهنية تتمتع بمصداقية وموضوعية على قدر مقبول لدى مستخدمي هذه البيانات ، وقد أجمعت كثير من الدراسات إلى أن هذه القواعد تعبر عن قيم أخلاقية عامة تكمن في قيم النزاهة ، والموضوعية والاستقلالية ، والاستقامة ، والعناية المهنية ، والمسؤولية ، وحفظ أسرار العميل ، وتغليب مصلحة المجتمع^(٥).

وقد أصدرت العديد من المنظمات المهنية المحاسبية الدولية قواعد لآداب السلوك المهني وفي مقدمة هذه المنظمات الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومنظمات أخرى كثيرة على المستوى الدولي والمستوى المحلي ، وعلى مستوى الوطن العربي هناك منظمات محاسبية مهنية عربية أصدرت دليل بقواعد سلوك وآداب المهنة لإدراك هذه المنظمات بأهمية ودور الأخلاقيات المهنية في تنظيم العمل المحاسبي وتحسين أداء خدماته ، وسوف يستعرض الباحث بشكل

^١ - أشرف عبدالحليم محمود كراجة ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ ، ص. ٥٣ .

^٢ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٧٨٢ .

^٣ - أمين أحمد السيد لطفی ، المراجعة في عالم متغير ، دار المكتبات الكبرى ، القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص. ١٣٩ .

^٤ - Boynton, C., Johnson, N., and Kell, G., Modern Auditing , 7th Edition , New York: John Wiley and & Sons.

^٥ - أنظر على سبيل المثال:

- كمال خليفة أبو زيد ، عطية عبدالحی مرعي ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ ، ص ص. ٧٤-٧٥ .

- Kevin Douglas, The Reality of the CPA'S , Newjersey: CPA Magazine, 2006, p. 5.

موجز قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على اعتبار أن هاتين المنظمتين من أكثر المنظمات المهنية على مستوى العالم اهتماماً بتنظيم مهنة المحاسبة ، كما أن التشريعات الصادرة عنها تمثل الأساس التي تستند عليه كثير من التشريعات المحلية لمهنة المحاسبة.

٢-١-٥-١ قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الهدف من وضع معايير السلوك الأخلاقي هو تحقيق أهداف مهنة المحاسبة التي يجب أن تسعى إلى تحقيق أفضل المعايير المهنية والوصول إلى أعلى مستويات الأداء لتلبية متطلبات الرأي العام ، وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين على عاتقه مهمة إصدار قواعد دولية للسلوك الأخلاقي تكون بمثابة نموذج لدليل أخلاقي وطني ، إلا أنه بسبب الفروق الوطنية في الثقافة واللغة والنظم الاجتماعية والقانونية فإن مهمة إعداد المتطلبات الأخلاقية للمهنة في كل بلد تكون بشكل أساسي مهمة الهيئات الأعضاء في كل بلد ويقع عليها كذلك مسؤولية تنفيذ وفرض هذه المتطلبات ، ولا يجوز أن تطبق أي هيئة أو شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في القواعد الدولية ، غير أنه إذا تم منع الهيئة أو الشركة من الالتزام بأجزاء معينة من هذه القواعد بموجب القانون أو التنظيم فيجب عليها الالتزام مع كافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد^(١).

ويحتوي دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على ثلاثة أجزاء ، حيث يتضمن الجزء (أ) على المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية للمحاسبين وهذه المبادئ تمثل المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المحاسبين المهنيين وهي عبارة عن مفاهيم عامة لا تقدم حلولاً للمشكلات التي يتعرض لها المحاسب المهني ، بينما الجزئين (ب) و (ج) يمثلان قواعد السلوك والتي تكون بمثابة مرشد لسلوك المحاسبين المهنيين أثناء أدائهم لمهامهم ، حيث يصفان الإجراءات الوقائية التي تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية^(٢) ، وهذه الأجزاء هي على النحو التالي:

- الجزء (أ) وينطبق على المحاسبين المهنيين ما لم يرد خلاف ذلك .
- الجزء (ب) ينطبق على المحاسبين المهنيين العاملين في الممارسة العامة .
- الجزء (ج) ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين ، كما يمكن أن يطبق في ظروف ملائمة على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة .

^١ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٧٧٩-٧٨٣ .

^٢ - سوسن أحمد سعيد ، عبدالواحد غازي محمد ، مرجع سابق ، ٢٠١٤ ، ص. ١٦٥-١٦٦ .

وقبل الخوض في تفاصيل قواعد السلوك المهني يمكن أن نوضح المقصود بكلا من⁽¹⁾:

- المحاسب المهني : هو شخص أو أشخاص عضو في إحدى الهيئات العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين ويشمل ذلك المحاسب المهني في الممارسة العامة والمحاسب المهني الموظف .
- المحاسب المهني في الممارسة العامة : محاسب مهني يقدم خدمات مهنية للعميل بغض النظر عن تصنيفه الوظيفي (على سبيل المثال في التدقيق أو الضريبة أو الاستشارات) ، كما ينطبق هذا التوصيف على شركة من المحاسبين المهنيين في القطاع العام.
- المحاسب المهني الموظف : المراجع الموظف في الصناعة والتجارة أو القطاع الخاص أو التعليم . ويمكن استعراض هذه المبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي وفق ما جاء بها دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين وذلك على النحو الآتي:

الجزء (أ): ما ينطبق على المحاسبين المهنيين : ويشمل المبادئ التالية:

- ١- **النزاهة**: تعني التزام كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالأمانة والاستقامة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصادق.
- ٢- **الموضوعية**: تقتضي التزام جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة الذهنية والتحرر من تعارض المصالح وعدم التحيز، وقد اشار دليل السلوك الأخلاقي إلى أن المحاسبون المهنيون يحتمل أن يتعرضوا لضغوط قوية تحد من موضوعيتهم ، إلا أنه من الصعوبة بمكان تحديد وتعريف كل تلك الأوضاع التي يتعرض فيها المحاسب لضغوط ، وفي هذه الحالة ينبغي على المحاسب المهني عدم تقديم الخدمة إذا كانت تلك الظروف والأوضاع تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب.
- ٣- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة** : تعني الكفاءة المهنية تمكن المحاسب المهني من المهارات المهنية المطلوبة للقيام بوظيفته ، ويقصد بالعناية اللازم أداء المحاسب المهني للمهام الموكلة إليه بكل عناية واجتهاد ووفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند أداء هذه الخدمة ويتطلب بلوغ الكفاءة المهنية مرحلتين متتابعتين⁽²⁾:

أ- بلوغ الكفاءة المهنية : وتتطلب مستوى عال من الثقافة العامة ومن ثم تعليم متخصص وتدريب وامتحان في الموضوعات المتعلقة بالمهنة .

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، يوليو ٢٠١٠ ، ص ص. ١٤٦-١٤٧ .

² - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٧٩٠

ب- المحافظة على الكفاءة المهنية : وتتطلب المتابعة والاطلاع المستمر على التطورات في مهنة المحاسبة سوى كان على مستوى الإصدارات الوطنية أو الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة وأية أنظمة وقوانين أخرى ، كما ينبغي على المحاسب المهني أن يتبنى برنامجا خاصا مصمما لضمان الرقابة المهنية في أدى الخدمة المحاسبية بما يتفق مع المقررات الوطنية والدولية المناسبة.

٤- السرية : على المحاسب المهني أن يحافظ على سرية المعلومات الخاصة بالعميل أو رب العمل سواء أثناء أداء الخدمة أو حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبين العميل ، كما ينبغي على المحاسب المهني أن يقوم بكافة الاحتياطات اللازمة للتأكد من أن كافة العاملين لديه ملتزمون بسرية المعلومات ، إلا أنه يمكن كشف هذه المعلومات عند حصول المحاسب المهني على تفويض بالإفصاح عنها أو أن يكون هناك التزام قانوني أو مهني يبرر ذلك ، كما لا يجوز بأي حال من الأحوال أن يقوم المحاسب المهني باستخدام هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو لمصلحة طرف ثالث ، إلا أن هناك بعض الحالات التي يمكن للمحاسب المهني فيها الإفصاح عن هذه المعلومات وهي :

أ- حصول المحاسب المهني على تفويض بالإفصاح عن المعلومات من العميل .

ب- وجود إلزام قانوني بالإفصاح عن سرية المعلومات وبيان الأدلة لخدمة قضية معينة .

ج- وجود واجب مهني للإفصاح عن المعلومات تتطلبه المعايير الفنية والأخلاقية ، أو استجابة لمتطلبات ضمان جودة المراجعة ، أو تحقيق من قبل هيئة مهنية .

٥- السلوك المهني: يوجب هذا المبدأ التزام المحاسبين المهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بالمهنة وتجنب اي عمل قد يسيئ إلى سمعة المهنة ، وهذه الأعمال هي التي يمكن لطرف محايد عاقل ومطلع بعد تقييمه لكافة الظروف المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت ، أن يعتبرها ذات أثر سلبي على سمعة المهنة.

يتضح من العرض السابق أن الجزء (أ) من قواعد السلوك المهني الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين ، قد أشتمل على المبادئ العامة للتقييم الأخلاقية التي يجب على المحاسب المهني الالتزام بها سواء عند ممارسة مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات او عند العمل كموظف حسابات في قطاع الأعمال المختلفة ، إذ يرى الباحث أن تمسك المراجع بهذه المبادئ الأخلاقية سينعكس بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة ومن ثم على رأيه المهني ، كما أن هذه المبادئ ايضا تمثل طوق حماية بالنسبة لمهنة المحاسبة والمراجعة وسوف تعزز من ثقة الجمهور في هذه المهنة.

الجزء (ب): ما ينطبق على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة

يوضح هذا الجزء من قواعد السلوك كيف يتم تطبيق إطار المفاهيم المنصوص عليها في الجزء (أ) على المحاسبين المهنيين في القطاع العام في حالات وظروف معينة والتي قد تهدد الالتزام بالمبادئ

الأخلاقية الأساسية ، وقد وصف هذا الجزء في المقدمة منه مجموعة من التهديدات التي يمكن أن تؤثر على الالتزام بهذه المبادئ في ظل ظروف معينة ، وأوضح الإجراءات الوقائية التي يمكن أن يتبعها المحاسبون المهنيون للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول* . ويشتمل هذا الجزء على مجموعة من القواعد كما حددها دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين وهي على النحو التالي:

١- **التعيين المهني:** وفقاً لهذه القاعدة يجب على المحاسب المهني في القطاع العام عدم قبول أي عميل جديد يمكن أن ينتج عن الارتباط به تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية كالنزاهة والسلوك المهني ، والذي قد ينتج هذا التهديد المحتمل على سبيل المثال نتيجة ممارسة العميل لأنشطة غير قانونية ، كما تتطلب هذه القاعدة بعدم قبول أي عملية مراجعة مالم يكن المحاسب المهني في القطاع العام مؤهلاً لأدائها بصورة صحيحة وسليمة وفق ما دلت عليه معايير المراجعة الدولية.

٢- **تضارب المصالح:** قد تنشأ ظروف معينة يمكن أن تؤثر على مدى التزام المراجع بالمبادئ الأساسية وهذه الظروف ناتجة عن تضارب المصالح بين المحاسب المهني في القطاع العام وبين العميل ، حيث يمكن - على سبيل المثال - أن ينشأ تهديد لمبدأ الموضوعية عندما يتنافس المراجع مع العميل بشكل مباشر أو يكون لديه مشروع مشترك مع منافس رئيسي للعميل ، وبالتالي ينبغي على المحاسب المهني في القطاع العام أن يقيم هذه الظروف بشكل مناسب ويطبق الإجراءات الوقائية لإلغائها أو تقليصها إلى الحد المقبول.

٣- **الآراء الثابتة:** قد يُطلب من محاسب مهني في القطاع العام ان يبدي رأياً ثانياً حول ظروف أو معاملات محددة من قبل أو بالنيابة عن منشأة ليست عميلاً في الوقت الحالي ، وبالتالي قد ينشأ عن هذا الطلب تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية ، ويعتمد هذا التهديد على ظروف الطلب وعلى جميع الحقائق والافتراضات المتاحة والمرتبطة بإبداء الحكم المهني ، على سبيل المثال قد يقوم المحاسب المهني بإصدار هذا الرأي دون تمكنه من الحصول على المعلومات والحقائق التي توفرت للمحاسب الحالي وفي هذه الحالة يظهر تهديد الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة .

٤- **الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجر:** إن تحديد المحاسب المهني في القطاع العام مستوى أتعاب أقل من مستوى أتعاب محاسب مهني آخر لا يعتبر ذلك عملاً لا أخلاقياً طالما أن تلك الأتعاب مناسبة من وجهة نظره ، وإنما تحديد المحاسب المهني لمستوى أتعاب متدنية للغاية في مقابل المهام المطلوبة منه قد يؤثر ذلك على الالتزام بالمبادئ الأخلاقية للمهنة ، حيث يصعب على المراجع في مقابل هذه الأتعاب القيام بعملية المراجعة وفق المعايير الفنية والمهنية مما يخل ذلك بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

* للاطلاع على التهديدات والإجراءات الوقائية يرجى مراجعة النسخة العربية لدليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٠ ، ص ص . ٢٦-٢٢

كما قد ينشأ تهديد الالتزام بالمبادئ الأخلاقية نتيجة استلام المراجع لعمولة أو رسوم إحالة مقابل عمل معين أو قيام المراجع بدفع رسوم إحالة للحصول على عميل الأمر الذي ينعكس على مدى التزام المراجع بمبدأ الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة ، وفي هذه الحالة ينبغي على المراجع تقييم هذه التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية لتخفيضها إلى المستوى المقبول.

٥- **تسويق الخدمات المهنية:** قد يلجأ المراجع بتسويق خدماته عن طريق استخدام وسائل وأساليب تُسيء لسمعة المهنة ، مثل أن يببالغ في الإعلان عن جودة الخدمات التي يقوم بها أو المؤهلات المتحصل عليها أو الخبرة المكتسبة ، أو أن يجري مقارنة غير حقيقية بأعمال الآخرين ، الأمر الذي يتنافى مع السلوك المهني للمراجع.

٦- **الهدايا والضيافة:** قد ينشأ تهديد الالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية نتيجة قبول المحاسب المهني أو أحد المقربين منه لهدايا أو ضيافة من أحد العملاء ، على سبيل المثال قد يؤثر قبول الهدية من العميل على موضوعية المراجع ، كما قد تستخدم هذه الهدية كوسيلة للضغط والمضايقة عند استخدامها بطريقة علنية ، إلا أنه للحكم على مدى تهديد هذه العروض للالتزام بالمبادئ الأخلاقية يُنظر إلى طبيعة العرض وقيمه والغرض منه ، فإذا أستطاع طرف ثالث محايد ومطلع على كافة الظروف المحيطة بالعملية أن هذا العرض غير هام وليس له أية عواقب يمكن للمراجع أن يعتبر هذا العرض قدم في إطار العمل العادي وليس بقصد التأثير على حكمه المهني.

٧- **الوصاية على اصول العملاء:** توجب هذه القاعدة المحاسب المهني في القطاع العام بعدم الوصاية على أموال العملاء إلا في حالة السماح له بذلك قانوناً ، إذ أن تلك الوصاية قد تؤدي إلى تهديد التزام المراجع بمبدأ الموضوعية ، فإذا كانت تلك الوصاية ضرورية بحكم القانون ينبغي على المراجع الالتزام بأي إجراءات قانونية إضافية تفرض عليه في مثل هذه الحالة.

٨- **الموضوعية:** قد يؤدي وجود مصالح أو علاقات بين المراجع والعميل أو أحد المسؤولين أو الموظفين لديه إلى التأثير على موضوعية المراجع فعلى سبيل المثال قد يؤثر التآلف الناتج عن علاقة شخصية أو عائلية على حيادية المراجع ، وعلى ذلك يعتبر استقلال الفكر والمظهر بالنسبة للمراجع أمر في غاية الأهمية عند إبداء نتيجة ما بشأن موضوع معين.

٩- **الاستقلالية:** وهي بحسب المنهج المفاهيمي لقواعد السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين تتألف من:

أ- استقلال الفكر: ويعبر عن حالة الفكر التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي تأثيرات قد تغير من حيادية الحكم المهني مما يتيح للأفراد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني.

ب- استقلال المظهر : وتعني تجنب الحقائق والظروف التي تعد هامة للغاية ، بحيث أن طرفاً ثالثاً محايداً ومطلع بشكل معقول بعد تقييمه لكافة الحقائق والظروف المحددة سيتوصل منطقياً إلى استنتاج أن النزاهة والموضوعية والشك المهني لدى المراجع قد تأثرت.

وبين دليل السلوك الأخلاقي فيما يتعلق بهذه القاعدة أن هناك ظروف وحالات كثيرة ومتنوعة يمكن أن تشكل تهديد للاستقلالية ، وأنه من غير الممكن تعريف كل هذه الحالات وتحديد الإجراء المناسب لتخفيف الآثار المترتبة عنها . إلا أن لظفي أشار إلى أن ميثاق الأخلاقيات المهنية حدد خمسة تهديدات واسعة يمكن أن تواجه استقلالية المراجعين تتمثل في^(١):

١- تهديد المصلحة الشخصية والتي قد تنشأ نتيجة تأثر المصالح المالية أو أية مصالح شخصية أخرى للمراجع أو أحد أفراد عائلته المقربين.

٢- تهديد فحص تم إعداده بمعرفة نفس المراجع.

٣- تهديد الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير.

٤- تهديد التآلف غير المهني مع العميل.

٥- تهديد الضغوط التي يفرضها العميل على المراجع.

ويؤكد دليل قواعد السلوك الأخلاقي أن المنهج المفاهيمي لقاعدة الاستقلالية حسب ما ورد في هذا الدليل يعد منهاجاً يخدم المصلحة العامة فيما يتعلق بتحديد المخاطر التي تهدد الاستقلالية.*

الجزء (ج) ما ينطبق على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال

يصف هذا الجزء من قواعد السلوك كيفية تطبيق إطار المفاهيم المشتمل عليها الجزء (أ) من قبل المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال ، حيث يحتوي على مجموعة من الظروف والعلاقات التي يمكن أن ينشأ عنها تهديدات الالتزام بالمبادئ الأخلاقية الأساسية ، إلا أنه لم يتعرض لكافة الظروف التي يمكن أن يواجهها المحاسب المهني في القطاع العام ، وتتمثل هذه الظروف كما حددها دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في النقاط التالية:

١-التضاربات المحتملة: ينبغي على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن يلتزم بالمبادئ الأخلاقية

لتحقيق الأهداف المشروعة لرب العمل ، إلا أنه تنشأ أحياناً بعض الظروف والعلاقات التي يمارس فيها

رب العمل ضغوط على المحاسب المهني للقيام ببعض الممارسات التي تؤدي الى تهديد الالتزام

بالمبادئ الأخلاقية الأساسية ومن تلك الممارسات:

- فعل مناقض للقوانين أو الأنظمة أو المعايير الفنية والمهنية.

^١ - أمين السيد أحمد لظفي ، فلسفة المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٩ ، ص ص ٢١٦-٢٢٤.

* للاطلاع على مزيد من الظروف والحالات التي تهدد الاستقلالية يرجى مراجعة النسخة العربية لدليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ٢٠١٠ ، ص ص ٤٠-١٢٣ .

- تسهيل استراتيجيات إدارة الأرباح غير الأخلاقية وغير القانونية وتضليل الآخرين بطرق مختلفة.
- إصدار تقرير مالي أو غير مالي يشوه الحقائق بشكل كبير.

وفي هذه الحالة ينبغي على المحاسب المهني أن يقوم بتقييم هذه التهديدات الناتجة عن الضغوط السابقة وأن يعمل تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء عليها أو تخفيضها إلى المستوى المقبول.

٢- **تحضير المعلومات وإعداد تقارير بها:** ينبغي على المحاسب المهني عند مشاركته في إعداد وعرض المعلومات أن يقوم بذلك بصدق وأمانة وبما يتفق والمعايير المهنية بحيث تفهم المعلومات ضمن سياقها، إلا أن المحاسب المهني في بعض الأحيان قد يخل بهذه الواجبات نتيجة لمصلحة شخصية أو نتيجة مضايقات يتعرض لها تهدد التزامه بمبادئ الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

٣- **العمل وفق خبرة كافية:** يتطلب مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أن يقوم المحاسب المهني بالأعمال التي يتمتع فيها بخبرة كافية ، وعليه قد يطلب منه أحياناً أن يقوم بمهام هامة قد لا يكون لديه التدريب الكافي والخبرة بها ، عندها عليه أن لا يضلل أو يخدع صاحب العمل بالنسبة لدرجة الخبرة أو التجربة التي يمتلكها ، وعليه أن يلتمس المساعدة من خبير آخر حيثما كان ذلك مناسباً.

٤- **المصالح المالية:** يظهر هنا تهديد الالتزام بالمبادئ الأخلاقية عندما يكون للمحاسب المهني أو أحد أقربائه مصالح مالية مرتبطة بنتائج أعمال المحاسب المهني والقرارات المترتبة عليها ، فمثلاً قد ترتبط مكافأة المحاسب المهني بحجم الربح مما يولد ذلك الدافع للتلاعب بإعداد وعرض المعلومات المالية للتأثير على حجم الأرباح.

٥- **المغريات:** قد يتعرض المحاسب المهني أو أحد أقاربه لبعض المغريات سواء من داخل المنشأة أو من خارجها مقابل التأثير على أفعال أو قرارات معينة أو التشجيع على ممارسة سلوك غير قانوني أو الحصول على معلومات سرية ، حيث يمكن أن تكون هذه المغريات على شكل هدايا أو ضيافة أو الظهور بشكل ميال للصدقة والولاء ، وبالتالي فإن قبول المحاسب المهني لهذه العروض قد يؤدي إلى انتهاكه لكلا من مبدأ الموضوعية ومبدأ السرية ، ويعتمد ذلك التهديد على طبيعة العرض وقيمه والغرض منه.

ويلاحظ مما تقدم أن دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين يشدد على تمسك المحاسب المهني بالمبادئ الأساسية ويصف حالات وظروف مختلفة قد يتعرض لها المحاسب المهني أثناء أداء وظيفته سواء في الممارسة العامة أو في قطاع الأعمال يمكن أن ينشأ عنها تهديدات تؤثر على سلوك المحاسب المهني بشكل سلبي نحو التزامه بأخلاقيات المهنة ، كما يوضح هذا

الدليل جملة من هذه التهديدات الناتجة عن تلك الظروف ويوصف الإجراءات الوقائية التي يجب على المحاسب المهني اتخاذها بهدف القضاء على هذه التهديدات أو تخفيضها إلى المستوى المقبول.

٢-١-٥-٢ قواعد السلوك الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميثاق للسلوك الأخلاقي يتكون من أربعة محاور هي على النحو التالي^(١):

أولاً : المبادئ الأخلاقية : وهي عبارة عن نصوص تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك ، إذ تحتوي هذه المبادئ على مناقشة عامة عن خصائص معينة يجب أن توفر في المحاسب أو المراجع بغض النظر إن كان يعمل في منشأة للمحاسبة أو موظف في الوحدات الاقتصادية أو الحكومية أو أي قطاع آخر ، وهذه المبادئ هي :

- ١- المسؤوليات : يجب على المراجع عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي ، وأن يتسم بالحيادية المهنية في كافة النشاطات التي يؤديها .
- ٢- الصالح العام : يجب على المراجع أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع مصلحة المجتمع وشرف المهنة والثقة العامة ، وأن يثبت التزامه وولائه للمهنة .
- ٣- الاستقامة : يجب على المراجع ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة
- ٤- الموضوعية والحياد : يجب أن يبقى المراجع موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية ، وينبغي أن يتمتع المراجع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي .
- ٥- العناية المهنية : يجب على المراجع أن يتابع المعايير الفنية والأخلاقية للمهنة ويسعى جاهداً لتحسين كفاءة وجودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأعلى قدر ممكن .
- ٦- مجال وطبيعة الخدمة : يجب أن يتابع المراجع ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التي يؤديها .

ثانياً : القواعد الأخلاقية : وتشتمل على قواعد واضحة يجب على المحاسب المهني الالتزام بها أثناء أداء وظيفته ، وهي تمثل وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يعد مخالفاً للمسؤوليات المفروضة في قواعد السلوك المهني ،

^١ - المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، دليل المحاسبين المهنيين - القواعد الأخلاقية ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين ، ٢٠٠٢ .

وتتضمن عدد من القواعد تتمثل في الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية ، المقدره المهنية والمعايير الفنية ، والمسؤولية تجاه الزبون ، والمسؤولية تجاه زملاء ، والمسؤوليات والممارسات الأخرى .

ثالثاً : تفسيرات قواعد السلوك : وهي جزء من قواعد السلوك المهني تتمثل بنشرات تصدر عن لجنة السلوك المهني التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتقديم التوجيهات حول نطاق وتطبيقات قواعد السلوك المهني .

رابعاً : الإجابة على الاستفسارات الخاصة بالقواعد والأحكام الأخلاقية : وهي جزء من قواعد السلوك المهني وتمثل أحكام تتوصل إلى تطبيقات القواعد وتفسيراتها على ظروف وحالات واقعية ومحددة .

ويتضح مما سبق أهمية صياغة وتأطير الأخلاقيات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة والزام المحاسب المهني بالتقيد بها ، على اعتبار أن هذه الأخلاقيات تعمل على الحفاظ على مستوى أداء مهني رفيع الأمر الذي يحفظ للمهنة مكانتها داخل المجتمع ، كما أن وضع دليل لآداب وسلوك المهنة يحمي المحاسب المهني من الانجراف وراء رغبات عميل المراجعة غير المشروعة وبالتالي فإن هذه المعايير الأخلاقية تشكل مرجعية بالنسبة للمحاسب المهني لمواجهة المشكلات الأخلاقية التي تواجهه أثناء أداء وظيفته ، كما تعمل هذه القواعد الأخلاقية على حماية مصالح المنتفعين من خدمات المراجعة فكلما كان التمسك بهذه الأخلاقيات أكبر من قبل منتسبي المهنة كلما زادت ثقة الجمهور في خدماتها .

المبحث الثاني

العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات من اختيارات

الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

يمثل مبدأ حيادية المراجع الخارجي واستقلاله جوهر عملية المراجعة وتعتمد ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة على مدى التزام المراجعين الخارجيين بهذه المبادئ ، إذ أن المراجع باعتباره طرف خارجي يجب أن يسعى إلى تحقيق أقصى درجات الحياد للحكم على مدى عدالة معلومات التقارير المالية وإصدار رأي مهني مستقل ، إلا أن إدارة المنشأة بما تمتلكه من أدوات يمكن أن تعمل على تضليل المراجع أو التأثير على استقلاليته في بعض الأحيان ، كما أنه في أحيانا أخرى يمكن أن يعمل المراجع على مدهانة الإدارة وتحقيق أهدافها مقابل بعض المكاسب الذاتية على حساب رأيه المهني المستقل.

وهناك الكثير من الشواهد التي تدل على عدم قيام المراجع الخارجي بالمهام الموكلة إليه بمهنية ، حيث يؤكد ذلك ما جاء على لسان رئيس هيئة الرقابة على بورصة الأوراق المالية الأمريكية من أن هناك زيادة في عدد الحالات التي يخفق فيها مراجع الحسابات الخارجي عن أداء وظيفته بالجودة المطلوبة وأن المهنة بحاجة إلى توفير الدعم والاستقلالية لعملية مراجعة القوائم المالية بهدف ضمان جودة المراجعة⁽¹⁾ . كما أن الأحداث التي شهدتها كبرى الشركات العالمية وما لحق بها من انتكاسات مالية أدت إلى خروجها من الأسواق بعد فترة قصيرة من إصدار المراجع رأياً مهنياً نظيفاً عن الأداء الاقتصادي لتلك الشركات لهو دلالة قاطعة على إخفاق المراجع في القيام بوظيفته بطريقة مهنية ، فعلى المستوى المحلي يعتبر إفلاس البنك الوطني اليمني في نهاية عام ٢٠٠٦ وكذا مصنع شقرة لتعليب الاسماك في عام ٢٠٠٣ دون أي إشارة من مكاتب المراجعة التي كانت تتولى مراجعة بيانات هذه المنشآت بالمخاطر المحدقة بهما ، لهو مؤشر سلبي على مستقبل مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية . أما على المستوى العالمي يعتبر إفلاس شركة إنرون الأمريكية عام ٢٠٠٢ والتي تعتبر من أكبر شركات الطاقة في العالم من أكبر الشواهد على إخفاق المهنة ، الأمر الذي وضع علامة استفهام لدى كثير من أجهزة الرقابة العالمية عن جدوى مهنة المراجعة ودورها في لفت انتباه الجمهور لمؤثرات الخطر المحدقة بالشركات التي تعاني من مشاكل مالية ، حيث أخفقت شركة المراجعة الكبرى (آرثر إندرسون) في الكشف عن مخالفات كبيرة بالقوائم المالية لشركة إنرون من خلال اختراع أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبياً ، ولم تسعف معايير المراجعة المعتمدة شركة المراجعة في اكتشاف الغش والتلاعب سواء بقصد أو بدون قصد ، حيث اعتمدت الشركة ممارسات شركة أنرون الغامضة فيما يتعلق بإنشاء شركات ذات أغراض خاصة ومعقدة بهدف التخلص من بعض الخسائر

¹ - Rosenfield, Paul, What Drives Earnings Management?, 2000, Available From:
<http://www.aicpa.org/pubs/iofa/oct2000/opinion.htm>

والعمل على تضخيم الأرباح وشهدت شركة آرثر إندرسون بعدالة التقارير المالية وأنها أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها^(١).

ولا تقتصر الشواهد في فشل مهنة المراجعة على حادثة شركة إنرون وآرثر إندرسون في الولايات المتحدة الأمريكية بل هناك كثير من الأحداث المماثلة في كثير من دول العالم تبين فيها تورط شركات المراجعة مع الإدارة في إخفاء أو تعديل بعض المعلومات في التقارير المالية لتحسين وضع المنشأة المالي ، الأمر الذي يُثير تساؤل حول ماهية العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف مراجع الحسابات الخارجي من قيام الإدارة بتزييف الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة محل المراجعة ؟

أن هذه الأحداث التي أثارت تساؤلات المهتمين بنتائج أعمال المراجعة كان لها صدا واسع بين أعضاء المهنة ، إذا أن مصادقة المراجع على التقارير المالية لعميل المراجعة بما تحويه من غش وتضليل لهو أكثر خطراً على مهنة المراجعة وعلى منتسبيها من خطورته على المنتفعين من خدمات المراجعة ، لذلك أهتم مجموعة من الباحثين على دراسة الأسباب والدوافع التي يمكن أن تجعل المراجع يصدر رأياً مضللاً ، كما بحث هؤلاء أيضاً العوامل التي يمكن أن تحد من إصدار مثل هذا الرأي من قبل المراجع ، حيث وجد الباحث من خلال ما توفر له أن هناك دراسات تناولت بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر على رأي المراجع وتم تطبيقها في بيانات مختلفة وظهرت نتائج هذه الدراسات متناقضة ، كما أن هذه الدراسات لم تشمل على جميع العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف المراجع من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، ويمكن للباحث أن يقوم باستعراض ومناقشة هذه العوامل خلال هذا المبحث لاستخلاص مؤشرات حول مدى تأثيرها على موقف مراجع الحسابات الخارجي.

٢-٢-١ فترة ارتباط مراجع الحسابات بعميل المراجعة

يقصد بفترة ارتباط مراجع الحسابات بعميل المراجعة بالفترة الزمنية التي يقوم خلالها المراجع بتأدية مهام المراجعة للعميل والتي تقاس بعدد السنوات ، وقد حضي هذا العامل باهتمام عدد من الباحثين من خلال دراسة تأثيره على موقف المراجع الخارجي من اختيارات الإدارة لسياسات المحاسبية البديلة ، وقد أظهرت تلك الدراسات وجهتي نظر مختلفة من حيث النتائج التي توصلت إليها .

حيث تشير وجهة النظر الأولى الى أن الاستمرار طويل الأجل في مراجعة حسابات عميل معين يؤدي الى معرفة عميقة ودقيقة بنشاط عميل المراجعة الأمر الذي يساعد على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقتها وتخفيض تكلفتها ، كما قد يترتب على ذلك تأثير إيجابي فيما يتعلق باستقلال المراجع نظراً لقلّة

^١ - حسين أحمد دحدوح ، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٢ ، العدد الأول ، ٢٠٠٦ ، ص. ١٧٤ .

اعتماده على التقديرات المحاسبية للعميل من ناحية ، وزيادة اعتماد العميل على المراجع من ناحية أخرى نتيجة إحاطته بجوانب مختلفة عن أنشطة العميل وبالتالي قدرة المراجع على المساعدة في إيجاد حلول مناسبة لبعض مشاكل عميل المراجعة^(١). ويشير راضي إلى أنه إذا لم يكن هناك علاقة طردية بين طول مدة الارتباط وجودة المراجعة فإنه ليس من المنطقي أن توجد علاقة عكسية بينهما ، مؤكداً على أهمية وجود معايير مهنية ملزمة للمراجع ومشيرا إلى أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة تولد لديه خبرة بالمنشأة محل المراجعة الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على موقف المراجع الخارجي ومن ثم على كفاءة وجودة عملية المراجعة^(٢) .

وهناك فريق آخر من الباحثين يرى وجهة نظر مختلفة حيث يؤكد هؤلاء على أن طول فترة الارتباط للمراجع مع المنشأة محل المراجعة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية بين مراجع الحسابات الخارجي وإدارة المنشأة مما ينعكس على استقلالية المراجع ، الأمر الذي يحتمل معه أن يقوم المراجع بغض الطرف عن بعض الإجراءات المحاسبية الخاطئة للإدارة عند اعداد وعرض معلومات التقارير المالية^(٣) . ويشير لطفي إلى ان الفريق الذي تبني هذا الرأي أعتمد على عدد من الاستنتاجات تتمثل في^(٤):

١- انخفاض جودة عمل المراجعين بمرور الزمن خلال فترة الارتباط بسبب تألف المراجعين مع عملائهم والعمل على تبرير ذلك بافتراضات غير واقعية ، كأن يقوم المراجع مثلا بافتراض فعالية ضوابط نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على نتائج عمليات المراجعة السابقة بدلا من أن يقوم باختبار هذه الضوابط والتأكد من كفاءتها.

٢- أن العلاقة طويلة الأجل مع عميل المراجعة من المحتمل أن تؤدي إلى تطوير علاقة شخصية وثيقة الصلة بين المراجع وإدارة العميل الأمر الذي يؤثر على حيادية المراجع عند أداءه لعملية المراجعة.

٣- كلما زادت فترة ارتباط المراجع الخارجي بمنشأة المراجعة كلما زاد اعتماد العميل على المراجع في الحصول على الخدمات الاستشارية والإدارية الأمر الذي من شأنه ان يؤثر على الزمن اللازم لأداء

^١ - أنظر على سبيل المثال:

- Myers, J., Myers, L., and Palmorose, Z., Op. Cit, 2005,

- Cameran, M., Prencipe, A., Trombetta, M., Op. Cit, 2013

^٢ - محمد سامي راضي ، الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر ، مجلة آفاق ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الثاني ، إبريل ١٩٩٨ ، ص. ٢٦٦ .

^٣ - أنظر على سبيل المثال:

- Velte , P., and Stiglbauer, M., Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A critical Analysis of the EC Regulation Draft , International conference, April 2012 .

- Davis, L., Soo, B., and Trompeter,G., Op.Cit, 2000.

- صبري ماهر مشتفي ، مرجع سابق ، ٢٠١٤ ، ص ص. ٢٣١-٢٦١.

^٤ - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص ص. ٢٧٥-٢٧٦ .

عملية المراجعة ، بالإضافة إلى أن قيام المراجع بتقديم هذه الخدمات يزيد من اعتماده على العميل اقتصاديا مما يؤدي الى اضعاف استقلاليته في المظهر _على أقل تقدير_ إن لم يكن في الجوهر .

وقد أثارت وجهة النظر هذه كثير من التساؤلات من قبل المنظمات المهنية والمؤسسات التشريعية في كثير من دول العالم ودارت نقاشات حول ضرورة تبني فكرة التغيير الالزامي لمراجع الحسابات بشكل دوري لتعزيز استقلالية المراجع ، حيث وجدت اختلافات ملحوظة في الرأي وتفاوت كبير في الأحكام القانونية لمختلف البلدان ، حيث ألزمت سوق الأوراق المالية في إيطاليا ضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي للشركات المدرجة بها كل تسع سنوات وكذلك الحال في إسبانيا، بينما وجد التغيير الإلزامي للمراجع طريقه في المقترحات الأولية لبعض دول الاتحاد الأوروبي ، ففي ألمانيا وضعت مقترحات تشريعية بهذا الخصوص نتيجة للفضائح التي شهدتها مكاتب المراجعة العالمية ، بينما سمحت معظم النظم القانونية في الولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا بحرية اختيار مراجع الحسابات على الرغم من تعالي أصوات المنظمات المهنية في تلك الدول بتحديد فترة ارتباط المراجع الخارجي بعمل المراجعة بفترة لا تزيد عن خمس سنوات^(١) ، أما في الصين وفي نهاية عام ٢٠٠٣ حظرت لجنة تنظيم الأوراق المالية ووزارة المالية على شركات المراجعة للشركات المدرجة في البورصة حظرت عليها القيام بمراجعة حسابات نفس العميل لمدة تزيد عن خمس سنوات متتالية^(٢) .

وبالمقابل كان لفكرة التمسك بمراجع الحسابات الخارجي وعدم تغييره الكثير من المؤيدين ممن يرون أن طول فترة ارتباط المراجع بعمل المراجعة يؤدي إلى فاعلية جودة عملية المراجعة، حيث اظهرت دراسة خاصة بالمكتب العام للمحاسبة الأمريكي (GAO) أظهرت عدم ضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي والاستمرار في دراسة تأثير طول فترة الارتباط بين المراجع وعمل المراجعة^(٣) ، وذكر أحد الباحثين أن هناك العديد من الدراسات الأكاديمية التي قامت بفحص أثر طول فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعمل المراجعة ووجدت أن طول فترة الارتباط تؤدي الى تحسين جودة التقرير المالي^(٤) .

ويرى كثير من الباحثين ممن تبناوا هذا الرأي أن تغيير مراجع الحسابات بشكل دوري يحتوي على عدد من المساوئ تتمثل في^(٥):

^١ - يوسف جربوع ، وعلي وشاهين ، العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ' مجلة المحاسبة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١١ ، ص. ١٦
^٢ - نسرين محمد منصور ، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدئ الاستقلالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية ، ٢٠١٣ ، ص. ٤١ .

^٣ - Myers, J., Myers, L., and Palmorose, Z., Op. Cit, 2005,

^٤ - أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، مرجع سابق، ٢٠٠٩ ، ص. ٢٨٠ .

^٥ - أنظر على سبيل المثال:

- Harris, D., Mandatory Audit Rotation : An International Investigation, research, Bauer college of Business, The University of Houston, April 2012 .

- منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) ، تقييد مدة منصب المراجع الخارجي ، لجنة المالية ، الدورة السابعة بعد المائة ، -FC 107/11 ، روما ، مايو ٢٠٠٤ .

١- أن عملية تغيير المراجع الخارجي سيؤدي الى زيادة التكاليف سوى للمراجع أو لعميل المراجعة دون الحصول على المنافع المرجوة من هذا التغيير، حيث أثبتت التجارب زيادة تكاليف المراجعة للسنوات الأولى لأي عملية مراجعة نتيجة لحاجة المراجع لبذل جهد ووقت أكبر للتعرف على أنشطة وعمليات المنظمة محل المراجعة مقارنة بالسنوات الأخيرة ، كما أن عميل المراجعة سيتحمل تكاليف بسبب هذا التغيير نتيجة عملية البحث والاختيار لمراجع حسابات مناسب وما تتطلبه تلك العملية من بذل الجهد اللازم من قبل الموظفين المعنيين في تعريف المراجع الجديد بنظم وإجراءات المنظمة محل المراجعة ، وعلى ذلك فإن هذه التكاليف سوف تتكرر مع كل عملية تغيير الأمر الذي من شأنه يؤدي إلى أعباء إضافية.

٢- أن تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية يؤدي الى احتمال فشل عملية المراجعة بسبب أن ارتباطات المراجعة قصيرة الأجل تكون غير كافية لاكتساب المراجع المعرفة والخبرة الشاملة بأنشطة العميل وعملياته وأنظمتها المحاسبية وإجراءاته الرقابية ، حيث تمثل تلك المعرفة متطلبات أساسية لضمان جودة عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة ، كما أن هناك دلائل تشير إلى أن أكثر حالات الفشل في عمليات المراجعة تحدث خلال السنتين الأولى والثانية من بدء ارتباط المراجع بالعميل.

٣- ضعف اهتمام المراجع بالعميل وامتناعه عن تسخير موارد إضافية للقيام بعملية المراجعة بالشكل المطلوب مع اقتراب موعد انتهاء فترة الارتباط الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة ، ويأتي ذلك بسبب شعور فريق المراجعة بعدم وجود الدافع لديهم للقيام بعمليات مراجعة ذات جودة عالية نتيجة لهذا التغيير المرتقب .

ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي تنادي بعدم جدوى التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي نتيجة للعيوب المذكورة أعلاه التي تنتج عن عملية التغيير ويعتقد أن طول فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعمل المراجعة يحسن من كفاءة وجودة عملية المراجعة ، كما يمكن للباحث أن يرد بعدم منطقية بعض الاستنتاجات التي أعتمد عليها مؤيدو عملية التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية وذلك عن طريق النقاط التالية:

١- أن كثير من التشريعات التي تبنت التغيير الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجي حددت فترة ارتباط للمراجع بعمل المراجعة تتراوح من ٥ إلى ٧ سنوات بعدها يتم تغييره بمراجع آخر تقادياً لعدم نشوء علاقة شخصية بين المراجع وعميل المراجعة تؤثر على استقلال المراجع ، وبالتالي يرى الباحث أن هذه الفترة المحددة تعتبر فترة كافية لإقامة هذه العلاقة بل أنه من الراجح أن تنشأ علاقة شخصية بين المراجع وعميل المراجعة خلال السنتين أو الثلاث السنوات الأولى من فترة الارتباط .

٢- أن عميل المراجعة لا يحتاج إلى مضي فترة ٥ أو ٧ سنوات حتى يستعين بمراجع الحسابات الخارجي للقيام ببعض الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة ، إذ من المعروف أن قدرة المراجع على القيام بمثل هذه الخدمات تعتمد على إلمام المراجع وتأهيله وكذا الخبرة المتراكمة التي أكتسبها من خلال التعامل مع أنشطة ومشاكل لعملاء مختلفين وقدرته على وضع الحلول المناسبة لها، وبالتالي فمتى ما رأى عميل المراجعة الكفاءة المطلوبة في مراجع الحسابات للقيام ببعض الخدمات الاستشارية والإدارية وحل بعض المشاكل فإن ذلك القرار لا يحتاج منه فترة زمنية طويلة ، بمعنى أن العميل قد يستعين بمراجع الحسابات لتنفيذ مهام استشارية وإدارية خلال السنة أو السنتين الأولى من فترة الارتباط.

وعلى ذلك يلاحظ الباحث أنه بانتفاء العلل التي استند عليها أصحاب وجهة النظر التي تتادي بتغيير مراجع الحسابات الخارجي ، أصبح الادعاء بأن فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة يؤدي إلى التأثير على موقف المراجع ومن ثم على استقلاليتهم ادعاء غير منطقي - بحسب وجهة نظر الباحث - ، وذلك باعتبار أن الفترة التي نادى بها أصحاب هذا الرأي لارتباط المراجع بعميل المراجعة لا يمكن أن تحد من نشوء العلاقة الشخصية _ إذا ما وجدت _ بل أنها على العكس من ذلك ستسهم في زيادة مساوئ عملية المراجعة وانخفاض كفاءتها نتيجة للعيوب التي تنتج عن عملية تغيير المراجع القديم بمراجع جديد والتي من أبرزها عدم امتلاك المراجع الجديد معرفة كافية بأنشطة المنشأة وأنظمتها المحاسبية والرقابية.

بل ذهب البعض إلى أكثر من ذلك باعتبار أن إدارة الشركة تعمل على تغيير المراجع عندما يكون ملتزماً بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وبالتالي إذا ما أرادت الإدارة استخدام البدائل المحاسبية فإنها تلجأ إلى تغيير المراجع بآخر أقل التزاماً بالمبادئ المحاسبية ، وقد أظهرت إحدى الدراسات أن ممارسات إدارة الأرباح تعد سبباً رئيسياً وراء رغبة إدارة الشركات المساهمة السعودية في تغيير المراجع الخارجي^(١).

٢-٢-٢ تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة

يقصد بالخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة تلك الخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي للعميل والتي لا تدخل ضمن عملية المراجعة ، وهذه النوعية من الخدمات كثيرة ومتنوعة وتشمل مجالات متعددة ، وللتعريف بها يمكن حصرها في مجموعتين على النحو التالي^(٢):

^١ - عماد سعيد الزمر ، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد (١) المجلد (٤٦) ، يناير ٢٠٠٩ .

^٢ - أماني محمد المليجي ، دراسة أهمية ونطاق الخدمات الاستشارية ومحددات كفاءة مراقب الحسابات في ادائها - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٠ ، ص. ٤٨ .

• مجموعة الخدمات المرتبطة بالمحاسبة : وهي ذلك النوع من الخدمات التي تعتمد بشكل مباشر على البيانات المحاسبية وتهدف إلى تنظيمها ، مثل اعداد السجلات والقوائم المالية للتعامل ، وتقديم الاستشارات الضريبية ، وتحليل وتصميم النظم المحاسبية وغيرها من الخدمات الأخرى .

• مجموعة الخدمات التي لا ترتبط بالمحاسبة : وهي ذلك النوع من الخدمات التي لا تعتمد على البيانات المحاسبية وإنما يقوم بها المراجع بالاعتماد على تأهيله وخبرته وهي مثل خدمات دراسات الجدوى للتوسع أو الاستبدال في مشروعات قائمة أو لمشروعات مستقبلية ، وكذلك مساعدة الإدارة في الحصول على الكوادر الإدارية المؤهلة تأهيلا عاليا ومراجعة نظم اختيار العاملين وتدريبهم ، والمساعدة في إعداد الهيكل التنظيمي للمنشأة .

ويطلق البعض على الخدمات بخلاف المراجعة خدمات الاستشارات الادارية حيث عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف التنظيم ، ويمكن أن تشمل هذه الاستشارات المجالات التالية⁽¹⁾:

أ- نصح الإدارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة .

ب- القيام ببعض الدراسات الخاصة مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والإدارية الداخلي ، وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها .

ج- تقييم التطوير المقترح للسياسات والإجراءات والنظم والعلاقات التنظيمية .

د- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الإدارة الجدية للعميل .

وتلجأ كثير من المنشآت الاقتصادية إلى شركات المراجعة للحصول على خدمات أخرى بخلاف عمليات المراجعة نتيجة تنوع أنشطتها وتعقد عملياتها وبالتالي فإن الإدارة تواجه كثير من المشكلات التي تحتاج إلى خبرات وكفاءات متخصصة للخروج بحلول سريعة لها ، الأمر الذي سيكلفها كثيرا إن هي قامت بنفسها بالاستثمار لتوفير الكوادر البشرية المؤهلة لمثل هذه العمليات في جميع المجالات ، وبالتالي فهي تفضل الاستعانة بمراجع الحسابات الخارجي للحصول على هذه الخدمات على اعتبار أن خدمات المراجع اليوم لم تقتصر فقط على تقديم الرأي المهني حول عدالة القوائم المالية بل أصبحت لديه من القدرات ما يمكنه من التعامل مع مشكلات كثيرة نتيجة للخبرة التي أكتسبها عن طريق تعامله مع عملاء مختلفين وأنشطة متنوعة.

¹ - أمين السيد لطفى ، فلسفة المراجعة ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص ص ٣٧-٣٩ .

ويؤكد بعض الباحثين على بعض المزايا التي تحققها مكاتب المراجعة عند تقديمها للخدمات الأخرى لعملاء المراجعة والتي تعود بالفائدة على جودة عملية المراجعة للمنشأة محل المراجعة وتتمثل هذه المزايا في الآتي^(١):

١- أن قيام المراجع الخارجي بفحص أنظمة الرقابة الداخلية ومراجعة وفحص الدفاتر والحسابات والقوائم المالية لعملاء المراجعة يتيح له فرصة الإلمام بتفاصيل العمليات في المنشأة وتحديد مواطن الضعف فيها ، مما يسهل له مهمة تقديم الخدمات الأخرى بخلاف مهام المراجعة عندما يكلف بالقيام بها.

٢- أن الاستمرار في تقديم المراجعين الخارجيين لمهام المراجعة لعملاء سبق أن قاموا بتقديم خدمات بخلاف مهام المراجعة لهم ، يمكنهم من التعرف على ما اتخذته الإدارة تجاه المقترحات والتوصيات التي سبق أن قدموها فضلا عن فرصة متابعة نتائج تنفيذ التوصيات.

٣- انخفاض تكاليف تأدية مهام المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة ، إذ أن المراجع يستخدم نفس المعلومات والمهارات الفنية مما يؤدي إلى انخفاض الجهد المبذول ، الأمر الذي ينعكس على تكلفة أداء تلك الخدمات .

٤- تحقيق التشغيل الاقتصادي الكفاء للعمالة المتوفرة بمؤسسة المراجعة خاصة في مواسم عدم الانشغال بمهام المراجعة .

٥- اكتساب العديد من الخبرات المتنوعة نتيجة تقديم هذا النوع من الخدمات الأمر الذي يوفر فرصة التعلم والتدريب وبناء المهارات لموظفي شركات المراجعة والقدرة على أداء هذه الخدمات بمهارة عالية لعملاء آخرين .

٦- تحقيق عائد مادي إضافي إلى جانب العائد من خدمات المراجعة مما يوفر لشركات المراجعة فرص أكبر للتوسع والنمو .

وفيما يتعلق بأثر تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، أظهرت العديد من الأبحاث التي أهتمت بدراسة هذا العامل نتائج مختلفة ، حيث توصل البعض منها إلى وجود علاقة إيجابية بين تقديم مراجع خدمات بخلاف خدمات المراجعة وموقفه في الحد من استخدام إدارة المنشأة للسياسات المحاسبية البديلة بينما أظهرت دراسات أخرى وجود علاقة سلبية ، ففي مجال الدراسات المؤيدة وجدت دراسة Chung and Kallapur^(٢) عدم وجود

¹- Arrunada, B., The provision of non-audit services by auditors : let the market evolve and decide . International Review of Law and Economics Vol. 19, No. 4, 1999, pp. 513-532.

²- Chung, H., and S. Kallapur, Op.Cit, 2003, PP. 931-955.

علاقة بين أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة وبين اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، كما أظهرت دراسة (1) Kinney, et. al., وجود علاقة إيجابية بين تقديم المراجع الخارجي للخدمات الضريبية لعميل المراجعة وبين إعادة صياغة القوائم المالية ، بمعنى أن تقديم المراجع لهذه الخدمة يؤدي إلى تخفيض الحاجة لإعادة صياغة القوائم المالية للأغراض الضريبية ، وقد كان السبب في ذلك بحسب الدراسة أن تقديم المراجع للخدمات الضريبية يسمح له بالحصول على المعلومات المفيدة في تحسين جودة المراجعة ، وقد توصلت دراسة أخرى إلى نفس النتيجة حيث قامت باختبار العلاقة بين تقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة وسلوك إدارة المنشأة نحو إدارة الأرباح ، وتوصلت إلى أن هناك علاقة ارتباط سلبية بين تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة وبين ممارسات إدارة الربحية ، أي أن زيادة الخدمات المقدمة من قبل المراجع بخلاف خدمات المراجعة للشركات محل المراجعة يؤدي إلى انخفاض سلوك الإدارة نحو إدارة الأرباح باستخدام البدائل المحاسبية ، وقد فسرت الدراسة ذلك إلى أن زيادة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العملاء مقابل تقديمه خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة يؤدي إلى زيادة الجهد المبذول ومن ثم زيادة جودة المراجعة(2).

كما وجدت دراسات أخرى علاقة سلبية بين تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة والحد من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، حيث اختبرت دراسة (3) Ferguson et al., هذه العلاقة وتوصلت إلى أن تقديم شركات المراجعة لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة لعملائها يزيد من ممارسات إدارة الربحية في التقارير المالية باستخدام الإدارة للبدائل المحاسبية ، حيث وجدت ان الأتعاب التي تتقاضاها شركات المراجعة من عملائها على تقديم خدمات بخلاف خدمات المراجعة قد تتجاوز أتعاب خدمات المراجعة نفسها الأمر الذي يؤثر على استقلال المراجع ويجعله يرتبط بالعميل اقتصاديا مما ينعكس بشكل سلبي على رغبة المراجع في كشف سلوك الإدارة نحو ممارسات إدارة الأرباح . ويؤيد ذلك ما توصل إليه مبارك من أن احتمال اكتشاف مراجع الحسابات لممارسات إدارة الأرباح مع عدم التقرير عنها يزداد عند تقاضي المراجع أتعاب خدمات بخلاف مهام المراجعة تفوق أتعاب عملية المراجعة(4).

كما أكدت دراسة (5) Ikin والتي تم إجراؤها في استراليا على عدد ٢١٤ شركة أكدت على زيادة الطلب على خدمات مكاتب المراجعة بخلاف مهام المراجعة ، بل ان نمو الطلب على هذه الخدمة يفوق مستوى الطلب على خدمات المراجعة مما يسهم في اضعاف استقلالية المراجع من خلال تضارب المصالح أو تأثير

1- Kinney, W., Palmorse, Z., and Scholz, S., Auditor Independence , Non-audit Services and Restatement: Was the U.S Government Right?, Journal of Accounting Research, Vol. 42, No. 3, 2004, pp. 561-588.

2- Habib, A., and Islam, A., Op.Cit, 2007, PP. 446-469.

3- Ferguson, M., Seow, G., and Yaung, D., Op.Cit, 2004.

4- الرفاعي إبراهيم مبارك ، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح ، مرجع سبق ذكره ، ٢٠٠٣ ، ص ص. ٢٤٩-٣٠٨ .

5- Ikin, C., Political Cost Influences on the Determinations of Non-audit Services, Working Paper, the Australian National University.

الأتعاب أو الأمرين معا ، الأمر الذي يؤثر بشكل سلبي على رغبة المراجع في كشف ممارسات الإدارة نحو إدارة أرباحها . كما وجد لبيب أن تقديم المراجع للخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة يؤثر على استقلاله ومن ثم على حكمه المهني⁽¹⁾.

ويلاحظ الباحث من خلال نتائج الدراسات السابقة أن الباحثين انقسموا بين مؤيد ومعارض لقيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة ، وقد برر المؤيدون رأيهم هذا بالاعتماد على الحجج والمبررات التالية:

1- أن قيام المراجع الخارجي بتقديم خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة للعميل يساعده في تحديد مكان الخلل داخل المنشأة ويعمل على اقتراح الحلول لمعالجتها.

2- يساعده تقديم هذه الخدمة على الإلمام بتفاصيل العمليات داخل المنشأة مما ينعكس ذلك على تقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية .

3- أن أغلب حالات الفشل ناتجة عن مشاركة المراجع الخارجي بشكل محدود في أنشطة العميل وعدم المشاركة بشكل واسع ، وبالتالي لا توجد علاقة بين فشل عملية المراجعة وتقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة .

ويتفق الباحث مع رأي المعارضين لتقديم المراجع الخارجي لخدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة لعملاء المراجعة نظرا لأن ذلك يؤثر على استقلال المراجع ويثير الشكوك حول ما إذا كان المراجع يقوم بدور المراقب على أعمال الإدارة بطريقة مستقلة وحيادية ، فبالإضافة إلى الأسباب التي أستخدمها المعارضون يمكن للباحث أن يؤيد رايه بذكر بعض الأسباب وهي كما يلي:

1- أن مجلس الإدارة هو المخول بتعيين مراجع حسابات خارجي للرقابة على أعمال الإدارة وتقديم خدمات المراجعة للشركة ، بينما تقوم إدارة الشركة بتعيين هذا المراجع لتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة وتحديد أتعبه مقابل هذه الخدمات ، وبالتالي فإن مراجع الحسابات في هذه الحالة يعمل كموظف لدى الإدارة مما يؤثر ذلك على قيامه بوظيفته الأساسية في رقابة الإدارة على استخدامها لموارد المنشأة وإصدار رأي مهني محايد.

2- يقوم المراجع من خلال تقديمه للخدمات الاستشارية والإدارية ببعض الأعمال التي يكون لنتائجها أثر على القوائم المالية للشركة محل المراجعة (مثل قيامه بإمساك السجلات او اقتراح النظم المحاسبية)، بالتالي كيف يمكن للمراجع في هذه الحالة أن يقوم بالرقابة على عمل أقرحه أو قام به في فترة سابقة .

3- أن قيام مراجع الحسابات الخارجي بأداء خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة لعميل المراجعة قد يضعه تحت ضغوط الإغراءات المادية ، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على استقلاله ومن ثم على موقفه من قيام الإدارة بتحريف بيانات القوائم المالية باستخدام البدائل المحاسبية .

¹ - خالد عبدالمنعم لبيب ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .

ومما تقدم يتضح أن هناك خلاف واضح بين المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة حول تقديم مراجع الحسابات الخارجي للخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة ، إلا أن الباحث يتفق مع الرأي المعارض للأسباب التي وردت أعلاه ، كما أن انهيار كبرى الشركات العالمية خلال الأزمة المالية في مطلع الألفية الثالثة والتي كانت كثير منها تستعين بالمراجع للقيام بأعمال الخدمات الاستشارية والإدارية لدليل قاطع على تورط شركات المراجعة مع إدارات تلك الشركات من خلال غضها الطرف عن بعض الممارسات الخاطئة التي تقوم بها الإدارة ، مما يثير الشكوك حول أثر تقديم هذه الخدمات على موقف مراجع الحسابات.

٢-٢-٣ حجم مكتب المراجعة

يميز البعض بين مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم ومكاتب المراجعة الصغيرة عن طريق معيار الملكية ، فمكاتب المراجعة الكبيرة عادة تعود ملكيتها لمجموعة مراجعين شركاء بينما مكاتب المراجعة الصغيرة تعود ملكيتها إلى مراجع واحد^(١) ، بينما يشير آخرون إلى أن حجم مكتب المراجعة يقاس بحجم نشاطه وعدد عملائه^(٢) . وقد تناولت بعض الدراسات مدى تأثير حجم مكتب المراجعة على اختيار الإدارة للبدائل المحاسبية وأثبتت كثير منها وجود علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة والحد من استخدام الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، فعلى سبيل المثال وجدت إحدى الدراسات والتي أجريت على مجموعة من الشركات التي تنتمي لعدة قطاعات في ست دول أوروبية أن ممارسات إدارة الأرباح تتخفف في الشركات التي تراجع حساباتها مكاتب مراجعة كبرى مقارنة بالشركات التي تراجع حساباتها مكاتب مراجعة صغيرة الحجم^(٣) ، كما وجدت دراسة أخرى أن مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم تقيّد ممارسات الإدارة في استخدام البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح مقارنة بالمكاتب الصغيرة ، كما دعم هذا التوجه بعض الدراسات التي أجريت في المملكة المتحدة وأيدت مدى قدرة مكاتب المراجعة الكبيرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية حيث وجدت أن آراء الاستمرارية وتوقعات الإفلاس التي تصدرها المكاتب كبيرة الحجم أكثر دقة مقارنة بآراء الاستمرارية وتوقعات الإفلاس التي تصدرها مكاتب المراجعة صغيرة الحجم^(٤) . كما تناول آخرون دراسة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة واحتمالات استخدام الاستحقاق الاختياري لزيادة رقم الأرباح التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن شركات المراجعة الصغيرة تسمح لعملائها باستخدام الاستحقاق الاختياري لزيادة أرباحها بصورة أكبر مقارنة بشركات المراجعة كبيرة الحجم^(٥) .

^١ - يوسف محمود جربوع ، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٧٦ ، العدد ٢٦ ، ٢٠٠٤ ، ص ص ٦٠-١ .

^٢ - سامي محمد الوفاة ، لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (١) ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ .

^٣ - Tendeloo, B., and T., Vanstraelen, Op.Cit, 2005, pp. 155-180.

^٤ - Bauwhede, H., willekens, M., and Gaeremynck, A., Op.Cit, 2003, PP. 1-22

^٥ - Francis, J., The Role of Big 6 Auditors in the Credible reporting of Accruals, Auditing : A Journal of Practice & Theory, Fall, 1999.

ووجد Kim, et.al., أن فعالية المراجعة تؤدي الى وجود صراع بين مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة ، حيث أن توفر الحافز لدى إدارة المنشأة محل المراجعة للتلاعب بالأرباح باستخدام السياسات المحاسبية يتعارض مع رغبة المراجع في إظهار قوائم مالية حقيقية مما يؤدي إلى نشوب صراع بين الإدارة والمراجع ، وهنا توصلت الدراسة إلى أن منشآت المراجعة كبيرة الحجم كانت أكثر فعالية في منع إدارة المنشأة من التلاعب في رقم الأرباح مقارنة بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم في حالة وجود صراع بين الإدارة والمراجع ، بينما وجدت عكس ذلك في حالة عدم وجود هذا الصراع⁽¹⁾ ، كما توصل مبارك في دراسة هدفت إلى تحديد دور المراجع الخارجي في الرقابة على إدارة الأرباح ، توصل إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى تستطيع اكتشاف ممارسات الإدارة للتلاعب بأرباحها إلا ان التقرير عن هذا التلاعب من عدمه تتحكم فيه المصلحة الذاتية للمراجع⁽²⁾.

ويشير بعض الباحثين إلى أن أحد الأسباب الرئيسية التي تجعل مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تحد من قدرة الإدارة من استخدام البدائل المحاسبية في التأثير على رقم الأرباح هو أنها لا تعتمد على زبون معين في إيراداتها بمعنى أن مبلغ الأتعاب الذي تحصل عليه هذه المنشآت الكبيرة من إجمالي الأتعاب التي تتقاضها مقابل خدمات المراجعة تشكل نسبة ضئيلة بالتالي فهي تكون أقل عرضة لفقد الاستقلالية مقارنة بمكاتب المراجعة الصغيرة ، كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها قدرة أكبر على الاستثمار في مجال التكنولوجيا والمعلومات وكذا توفير البرامج التدريبية لموظفيها فيما يتعلق بأساليب المراجعة الحديثة التي توفر لها فرصة أكبر في كشف تلاعب الإدارة بمعلومات التقارير المالية للوصول إلى مراجعة ذات جودة عالية⁽³⁾.

وفي المقابل هناك دراسات أخرى أثبتت أنه لا توجد علاقة إيجابية بين حجم مكتب المراجعة والحد من قدرة الإدارة في استخدام السياسات المحاسبية البديلة ، حيث قدمت إحدى الدراسات دليلا على أن الشركات التي تراجع حساباتها من قبل مكاتب مراجعة كبيرة الحجم تعمل على استخدام البدائل المحاسبية بشكل أكبر مقارنة بالشركات التي تراجع من قبل المكاتب الصغيرة وذلك من خلال دراسة هدفت إلى معرفة دوافع الإدارة الخاصة بتخفيض الأرباح لأغراض ضريبة الدخل⁽⁴⁾. كما توصل Chia, et al. خلال دراسة نفذت على عينة من الشركات الخدمية في بورصة سنغافورة أثناء الأزمة المالية الأخيرة في منطقة شرق آسيا ، توصلوا إلى زيادة سلوك إدارة الأرباح السلبي في الشركات التي تراجع حساباتها شركات مراجعة كبيرة الحجم مقارنة بالشركات التي تراجع حساباتها شركات المراجعة الأخرى ، وقد عزت الدراسة ذلك إلى أنه قد يرجع ذلك إلى

¹ - Kim, J., R. Chung, and M. Firth, Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earning Management, Contemporary Research, Vol. 20, No. 2, 2003, pp. 323-359.

² - الرفاعي إبراهيم مبارك ، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح ، مرجع سابق ، ٢٠٠٣ ، ص ص. ٣٠٨-٢٤٩ .

³ - Marshall, A. and Dasaratha, V., Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy, Accounting Horizons , Sarasota, Vol. 20, Iss. 1, March, 2006, pp. 1-17.

⁴ - أحمد موسى أحمد ، دوافع الإدارة نحو تطويع الأرباح ، مجلة العلوم الإنسانية ، السنة (١٠) ، العدد (٥٥) ، الجزائر ، ٢٠١٤ .

أن شركات المراجعة الكبرى كانت أكثر تحفظاً عند عرض التقارير المالية خلال فترة الأزمة المالية مما جعلها تتبنى سياسات محاسبية تؤدي الى تخفيض الأرباح^(١).

ومن الاستعراض السابق نلاحظ أن كثير من الدراسات جاءت مؤيدة لأثر حجم مكتب المراجعة في الحد من قدرة الإدارة في استخدام السياسات المحاسبية البديلة في التأثير على معلومات القوائم المالية ، إلا ان دراسات أخرى قليلة جاءت مخالفة لهذا الاتجاه ، ويتفق الباحث مع نتائج الدراسات التي توصلت إلى ان حجم مكتب المراجعة يحد من استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية في إدارة أرباحها بسبب ما تتمتع به هذه الشركات من مقومات وامكانات لا تتوفر للشركات الصغيرة الحجم ، إلا أن الباحث يرى أن حجم مكتب المراجعة لا يمكن الاعتماد عليه بالمطلق إذا ما توفرت عوامل إغراء أخرى قد تؤثر بشكل سلبي في سلوك المراجعين ، بمعنى أن دراسة أثر أتعاب عملية المراجعة أو تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة على سبيل المثال إلى جانب الحجم قد يؤدي إلى نتائج مغايرة تماماً وهذا ما تم ملاحظته من خلال نتائج الانهيارات الكبيرة التي شهدتها كثير من الشركات العالمية الكبرى أبان الأزمة المالية في ٢٠٠٢ وما بعدها على الرغم من أن جميع هذه الشركات كانت تتولى مهام المراجعة لحساباتها من قبل أكبر خمس شركات مراجعة في العالم ، وعلى ذلك لا يمكن الجزم بشكل مطلق أن شركات المراجعة الكبرى هي أكثر شركات المراجعة في تقييد الإدارة من استخدام البدائل المحاسبية.

٢-٢-٤ أتعاب خدمات المراجعة

تمثل الأتعاب التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بخدمات المراجعة للعميل واحده من القضايا التي يمكن أن ينشأ عنها اعتمادا ماليا للمراجع على عميل المراجعة ، ومن ثم التأثير على استقلاله خاصة في ضل غياب معايير يمكن بواسطتها تحديد أتعاب المراجعة بشكل عادل. وهناك تساؤل يُثار بصورة متكررة في الأدب المحاسبي عن مدى قدرة المراجع الخارجي على ممارسة تقديره المستقل وإبدا رأي محايد عن القوائم المالية لمنشأة العميل محل المراجعة ، في حين أنه في الوقت ذاته معتمد عليه اقتصاديا^(٢). ويمكن أن يظهر هذا التأثير للأتعاب على استقلالية المراجع في حالة زيادة الأتعاب عن ما يتطلبه أداء عملية المراجعة من جهد بحيث يكون مستوى الأتعاب أكبر مما يجب مما يجعل المراجع يستجيب لمتطلبات العميل ، كما يمكن أن ينشأ هذا التأثير أيضا في حالة انخفاض الأتعاب في مقابل الخدمة الواجب القيام بها مما يدفع المراجع إلى عدم بذل الجهد الكافي للقيام بعملية المراجعة مما ينتج عن ذلك أداء مهني منخفض .

¹- Chia, Y., Lee, H., and Lapsley, I., Op.Cit, 2007, PP. 177-196.

^٢- أحمد عبدالرحمن المخادمة ، مرجع سابق ، ٢٠٠٦ ، ص. ٢٧٦ .

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات مدى تأثيره على استقلال المراجع ومن ثم على جودة المراجعة ، حيث توصل Choi, et. al. (1) إلى أن استقلال المراجع يمكن أن يكون أكثر احتمالاً للتأثر بمستويات أتعاب المراجعة المرتفعة والتي تتجاوز متوسط الأتعاب العادية للمراجعين ، فإذا حصل المراجع على أتعاب مراجعة مرتفعة بشكل غير عادي من العميل فإن هذه الأتعاب سوف تُنشأ تبعية مالية بين المراجعين وعملائهم مما يؤدي إلى خلق تبعية اقتصادية للمراجع بالعميل .

كما يمكن أن تظهر التبعية الاقتصادية لمراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة عندما تكون أتعاب خدمات المراجعة من هذا العميل تشكل نسبة كبيرة من دخل شركة المراجعة (2) ، ولأجل تدعيم استقلال المراجع فقد حددت قواعد السلوك المهني في بعض الدول حدوداً لنسبة العلاقة بين أتعاب المراجعة من عميل معين واجمالي إيرادات منشأة المراجعة ، وطبقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية فإنه إذا كانت أتعاب المراجعة التي يحصل عليها المراجع من عميل معين تمثل نسبة كبيرة من اجمالي إيراداته فإن ذلك قد يشكل تهديداً ويثير الشك فيما يتعلق باستقلال المراجع وينبغي على مكتب المراجعة أن يفصح عن ذلك للمسؤولين عن تطبيق إجراءات الحوكمة لدى عميل المراجعة (3) ، وعلى هذا الأساس قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع معيار للأتعاب التي يتقاضاها المراجع من عميل المراجعة بحيث لا تزيد عن 10% من إجمالي الأتعاب الكلية لشركة المراجعة (4) .

ووجدت كثير من الدراسات أن المنافسة على الأتعاب تعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع وتشجع عميل المراجعة على تغيير المراجع بمراجع آخر لديه الاستعداد بقبول مهمة المراجعة بأتعاب أقل ، كما وجدت أن تخفيض الأتعاب المصاحب لتغيير المراجع قد ينعكس على جودة أو نوعية المراجعة ، وكفاءة المراجع الفنية ودرجة استقلاله ، وأوصت بضرورة أن يكون هناك حد أدنى للأتعاب للحفاظ على استقلالية المراجع وضمان قيامه بأداء عملية المراجعة بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة (5) .

وعلى هذا الأساس يرى الباحث أنه في ظل انخفاض درجة أهمية جودة المراجعة وكفاءة المراجع الفنية بالنسبة لعميل المراجعة والتنافس الشديد بين منتسبي المهنة وإذعان المراجع لمقتضيات المنافسة -في ظل هذه الظروف- يمكن أن يكون لانخفاض الأتعاب أثر بارز في التأثير على موقف مراجع الحسابات الخارجي من غش القوائم المالية بما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.

1- Choi, J., Kim, J., and Zang, Y., Op. Cit., 2006 .

2- سمير كامل محمد عيسى مرجع سابق ، ٢٠٠٨ ، ص ص ٣٧-١ .

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سابق ، يوليو ٢٠١٠ ، ص ٨٩ .

4- مها رزق ، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، ٢٠١٢ ، ص ص ٥٩ .

5- إيمان حسين الشاطري ، وحسام عبدالمحسن العنقري ، مرجع سابق ، ٢٠٠٦ ، ص ١٠٩ .

ومن جهة أخرى دلت بعض الدراسات على أن ارتفاع أتعاب المراجعة ليس دائماً دليلاً على التبعية الاقتصادية لمراجع الحسابات الخارجي لعمل المراجعة ولا تؤثر على استقلاله ، حيث توصل احد الباحثين إلى وجود علاقة طردية بين مستوى أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة ووجد أن جودة المراجعة تؤدي إلى زيادة تكاليف أداء عملية المراجعة وبالتالي زيادة الأتعاب التي يطلبها المراجع ، وأوضحت الدراسة أنه لزيادة جودة المراجعة فإنه يلزم توسيع الاختبارات التي يقوم بها المراجع وزيادة عدد الساعات التي يقضيها في عملية المراجعة واستخدام فريق من المراجعين أكثر تخصصاً ، الأمر الذي يزيد من تكاليف المراجعة ومن ثم الأتعاب التي يطلبها المراجع⁽¹⁾ . وفي هذا الاتجاه أكد آخرون أن سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل المحاسبية وممارسة إدارة الأرباح يؤدي إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة ، حيث يتطلب ذلك السلوك من المراجع أن يزيد في أتعاب المراجعة لما يترتب على ذلك من مخاطر على عملية المراجعة وزيادة الجهد والوقت مقارنة بعمل آخر لا يمارس سلوك إدارة الأرباح ، وقد حددا بعض الخطوات التي يمكن أن يتبعها مراجع الحسابات الخارجي لمواجهة المخاطر الناتجة عن ممارسة عملاء المراجعة لأساليب إدارة الأرباح وهي⁽²⁾:

١- تحديد العملاء الذين يشكلون خطورة عالية نتيجة ممارساتهم سلوك إدارة الأرباح .

٢- تحميل هؤلاء العملاء بأتعاب إضافية مقارنة بالعملاء الأقل خطورة .

٣- زيادة الجهد المبذول والاختبارات التفصيلية أثناء تنفيذ مهام المراجعة والقوائم المالية لهؤلاء العملاء.

٤- مناقشة أي تعديلات في القوائم المالية - مثل تغيير الطرق المحاسبية- لهؤلاء العملاء.

وتشير نتائج الدراسات أعلاه إلى أن زيادة أتعاب المراجعة يمكن أن تساهم في استقلال مراجع الحسابات الخارجي ومن ثم في الأثر الإيجابي على موقفه في الحد من ممارسة الإدارة للاختيار بين البدائل المحاسبية ، وذلك من حيث ارتباط هذه الأتعاب بالجهد المبذول في توسيع نطاق المراجعة ولما يتطلبه ذلك من وقت إضافي لتنفيذ عملية المراجعة والوصول بها إلى الجودة المطلوبة .

وبناء على ما تقدم يرى الباحث بأنه في ظل وجود مؤشرات تدل على أن ارتفاع أتعاب المراجع الخارجي تؤثر على استقلاله ، إلا أنه لا يمكن الجزم بأن هذا الارتفاع في الأتعاب وتفاوتها من مكتب إلى آخر يرتبط دائماً بانخفاض جودة المراجعة ويؤثر على موقف المراجع ، بل يمكن أحياناً أن يرجع سبب ذلك الارتفاع - حسب تقدير الباحث - إلى أن هناك عوامل متعددة يمكن أن تؤثر في ارتفاع أتعاب المراجعة

1- O'Sullivan, The impact board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK Companies . British Accounting Review, Vol. 32, 2000, p. 399.

2- Schellemen, and Knechel, Op.Cit., 2005.

منها على سبيل المثال سمعة مكتب المراجعة وحجمه وطبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة ودرجة تعقيدها ، بينما يرى الباحث أن انخفاض مستوى أتعاب المراجعة عن ما تتطلبه من جهد كافي وفي ظل عدم اكتراث العمل بأهمية العمل الذي يقوم به المراجع فإن ذلك الانخفاض قد ينعكس سلبياً على أداء المراجع .

٢-٢-٥ تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية والمهنية

يعتمد مراجع الحسابات الخارجي في أداء وظيفته على مجموعة من المعايير المحاسبية والقواعد الأخلاقية ومجموعة القوانين والتشريعات التي تنظم المهنة في كل بلد ، وعند إخلال المراجع بهذه القواعد وعدم الالتزام بها فإنه قد يعرض أطراف مختلفة للضرر والتي تعتمد بدرجة أساسية في كثير من قراراتها على رأي المراجع ، وعليه فإن المراجع يجب أن يتحمل المسؤولية تجاه ما ترتب على الغير من أضرار نتيجة تقصيره في أداء وظيفته . وتتنوع هذه المسؤولية التي يتحملها المراجع ما بين مسؤولية قانونية ومسؤولية مهنية .

٢-٢-٥-١ المسؤولية القانونية

يتحمل مراجع الحسابات الخارجي المسؤولية القانونية عند مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الأطراف المختلفة المستفيدة من المعلومات المالية التي قام بمراجعتها وفحصها والتي يُنظر إليها بأنها معلومات موثوقة وعادلة ، وبالتالي فإن مخالفة المراجع لهذه القوانين قد تتضمن عدم التزام المراجع بمعايير المراجعة وبذل المستوى المعقول من العناية المهنية أو أنها ناتجة عن مصادقة المراجع على تقارير مالية تحتوي على بيانات مظلمة مع علمه بها ، وعليه فإن عدم بذل العناية اللازمة يمكن أن يدخل تحت مسمى الإهمال بينما قيام المراجع بمساعدة إدارة المنشأة في تضليل مستخدمي القوائم المالية يمكن أن يدخل تحت مسمى الاحتيال والغش .

ويقصد بالإهمال قصور المراجع في أداء مهام المراجعة على الوجه المطلوب وعدم بذل العناية المهنية اللازمة الذي كان سيقوم ببذلها المراجع الكفاء والحصيف في نفس الظروف ويمكن أن يكون الإهمال بسيط وهو الذي لا يقوم المراجع معه ببذل المستوى المعقول من العناية المهنية اللازمة ، بينما قد يكون الإهمال جسيماً بمعنى أن المراجع لم يبذل الحد الأدنى من مستوى العناية اللازمة ، أما الغش فيحتوي على وجود تحريفات وأخطاء في معلومات هامة نسبياً ويكون المراجع على علم بوجودها وعلى الآثار السلبية المترتبة عليها على الآخرين^(١) . وبشكل عام يمكن تقسيم المسؤولية القانونية إلى نوعين:

¹- Boritz, J., The Auditor Objectivity Under A Negligence Liability System , Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 18, 1999, Supplement, pp. 155-158.

أولاً: المسؤولية المدنية:

تنشأ المسؤولية المدنية للمراجع كوكيل اقتصادي عن المالك (عميل المراجعة) وأطراف أخرى ، ويترتب على علاقة الوكالة هذه أن يلتزم المراجع فيها ببذل عناية الشخص الطبيعي وبالتالي فإن المعيار المتبع لتقدير خطأ المراجعة في هذه العلاقة هو مقارنة أدائه بأداء مراجع آخر شديد الحرص وجد في نفس الظروف^(١) .

وتعتمد علاقة المراجع في أدائه لوظيفته مع عميل المراجعة على بنود العقد المبرم بينهما والذي بموجبه يقبل المراجع أن يؤدي خدمات المراجعة وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة مالم ينص خطاب التكليف على غير ذلك ، وبالتالي فإن هذا النوع من المسؤولية يسمى مسؤولية عقدية أي أنها ناتجة عن إخلال المراجع بشروط العقد بينه وبين عميل المراجعة ، فإذا ترتب عن هذا الإخلال إلحاق الضرر بالعميل فإن المراجع يتعرض للمساءلة المدنية ويكون للعميل الحق في طلب التعويض المناسب عن حجم الضرر الذي لحق به^(٢) .

أما مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى -غير عميل المراجعة- التي تعتمد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية في كثير من قراراتها الاقتصادية فإن هذه المسؤولية تجاه هؤلاء تنشأ عن تقصير المراجع في أداء عمله وليس عن الإخلال بشروط العقد أي أن المراجع قصر في أداء العناية المهنية الواجبة أو أنه ساهم في الاحتيال على هذه الأطراف من خلال إبداء رأي مجافي للحقيقة ، وبالتالي فإن هذا النوع من المسؤولية يسمى مسؤولية تقصيرية ، ولكي يتحمل المراجع المسؤولية عن هذا التقصير يلزم أن يترتب ضرر متحقق على أيّاً من هذه الأطراف يوجب معه التعويض اللازم من قبل المراجع لدفع هذا الضرر^(٣) . ولبيان مسؤولية المراجع قبل الأطراف الأخرى ينبغي أولاً معرفة هذه الأطراف حيث يمكن تحديدها في فئتين^(٤):

الفئة الأولى: تمثل الطرف الرئيس والذي يعلم المراجع أنه المتلقي المعتاد لتقرير المراجعة.

الفئة الثانية: تمثل مستخدمين آخرين لتقرير المراجع إلا أن المراجع لا يعرفهم على وجه التحديد على اعتبار أنهم ليس متلقين معتادين لتقرير المراجعة مثل المقرضين والمستثمرين المتوقعين.

ولا شك أن المراجع مسؤول أمام الفئتين أعلاه عن تعويض الضرر الذي لحق بهما الناتج عن مصادقة المراجع عن تقارير مالية تحتوي على معلومات مظللة ، شريطة أن تتحقق الشروط التالية^(٥):

^١ - الرفاعي إبراهيم مبارك ، تحليل العوامل المؤثرة على موقف ودور المراجع الخارجي في الرقابة على غش التقارير المالية ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٥٥ .

^٢ - أحمد عبدالمولى الصباغ ، بحوث ودراسات في المراجعة ، دار الهاني للطباعة والنشر ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ ، ص. ٣٢٨ .

^٣ - الرفاعي إبراهيم مبارك ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٥٥ .

^٤ - Massier, Jr., William. F., et. al., Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, 4th Edition, McGraw-Hill, Inc., 2006, p. 787-789.

^٥ - Massier, Jr., William. F., et. al., Op. Cit., pp. 787-789.

أ- ان المعلومات التي تمت مراجعتها تحتوي على تحريفات أو أخطأ هامة نسبيا مع علم المراجع بذلك.

ب-وجود نية لدى المراجع بتظليل المستخدم لكي يعتمد على معلومات تحتوي على تحريفات جوهرية.

ت-أن هذه الأطراف قد اعتمدت بالفعل على هذه المعلومات.

ث-أن هذه الأطراف قد تضررت من جراء اعتمادها على المعلومات المظلمة.

ج-وجود علاقة سببية مباشرة بين الغش والضرر، بمعنى أن هذه الأطراف ما كانت لتعتمد على المعلومات المظلمة لولا مصادقة المراجع بصحة وعدالة هذه المعلومات.

أما مسؤولية المراجع عن الإهمال فتقتصر على الإهمال الجسيم تجاه المستخدمين الآخرين فقط ، بينما يكون المراجع مسؤول عن الضرر الذي يصيب المستفيد الرئيس نتيجة الإهمال الجسيم أو الإهمال البسيط ، وذلك على اعتبار أنه كان يعلم أن تقريره سوف يكون أحد مصادر المعلومات لقرارات هذا المستخدم والتي يمكن أن يترتب عليها أضرار له متى ما كانت غير سليمة^(١).

ثانياً: المسؤولية الجنائية

تنشأ المسؤولية الجنائية عند تعمد مراجع الحسابات الخارجي بالقيام ببعض الأفعال التي تجرمها القوانين وتوجب العقوبة لمرتكبها ، أي أنها المسؤولية الناجمة عن فعل مُجرّم بموجب نص قانوني سار يقوم به مراجع الحسابات أثناء أداء عمله بموجب دعوى تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية إذ ان الفعل الجرمي يؤدي إلى إلحاق أضرار بالمجتمع وليست أضرار فردية محدودة^(٢) . وقد شددت كثير من التشريعات القانونية المنظمة للمهنة في كثير من الدول على تجريم سلوك المراجع المتعمد للتلاعب بمعلومات التقارير المالية وأوجبت الحبس كعقوبة على هذا الفعل . ففي الولايات المتحدة شدد قانون Sarbanes-Oxley العقوبة لتصل إلى السجن مدة عشرين عاماً أو دفع غرامة مالية أو العقوبتين معاً لأي شخص يساهم في ارتكاب غش أو تلاعب في القوائم المالية^(٣) . ولكي تستقيم المسؤولية الجنائية يشير أحد الباحثين أنها تحتاج لتوفر ثلاثة أركان^(٤):

أ- الركن القانوني (نص التجريم): وأساسه القاعدة القانونية "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني" وأن الجرم والعقاب من عمل المشرع ، وليس للقاضي أن يقضي بتجريم واقعة معينة مالم يرد نص واضح وصريح بذلك ولا أن يقضي بغير العقوبة المقررة.

¹-Whittington, O., and Pany, K., Principles of Auditing and Other Assurance Services, Thirteen Edition, McGraw-Hill inc., New York, 2001, pp. 108-110.

^٢ - محمد سمير الصبان ، عوض لبيب فتح الله، الصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية، ١٩٩٧م ، ص. ٢٠٦ .

³- Congress, Sarbanes – Oxley Act., Op. Cit., 2002.

^٤ - هيثم عبدالنبي ، مسؤولية مراجع الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية ، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة مسؤولية خبرا المحاسبة ومفوض المسؤولية المدنية والجزائية والمسؤولية التأديبية ، بيروت ، ١١-١٢ نوفمبر ٢٠٠٥ ، ص. ٥ .

ب-الركن المادي (الفعل الجزائي): ويتمثل في النشاط الاجرامي بحد ذاته ، أي القيام بعمل او الامتناع عن القيام بعمل واجب قانونا ، مثل تقديم بيانات كاذبة أو إبراز مستندات مزورة أو التصديق عليها أو الامتناع عن اخبار السلطة المختصة عن ممارسات الفساد والرشوة.

ت-الركن المعنوي (القصد الجرمي): ويتمثل في أن الشخص (المراجع مثلا) لا يُسأل إلا إذا أقدم على فعل عن إدراك أو فهم لهذا الفعل والنتائج المترتبة عليه.

٢-٥-٢-٢ المسؤولية المهنية

تتضمن المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات الخارجي التزامه بقواعد آداب وسلوك المهنة وعدم اخلاجه بها ، فإذا أخل المراجع بهذه القواعد فإنه يتعرض للمساءلة التأديبية وتوقيع العقوبة عليه من قبل المنظمة المهنية التي هو عضواً فيها والتي تتراوح بين الإنذار والتوقيف المؤقت أو الشطب النهائي من سجلات المحاسبين والمنع من مزاولة المهنة. وبذلك تسعى المنظمات المهنية إلى إضافة مسؤوليات إلى منتسبيها إلى جانب المسؤولية القانونية التي تنظمها التشريعات ذات العلاقة بهدف تعزيز الثقة في أعضاء المهنة وما يقدمونه من خدمات للمجتمع^(١).

وتتبنى المنظمات المهنية المحلية العمل على تطوير المهنة من خلال إصدار القوانين والمعايير المهنية التي تكون ملزمة لكل المزاولين ، كما ان هذه المنظمات تعمل على تقويم سلوك منتسبيها من خلال تطبيق إجراءات المساءلة التأديبية التي تضمنتها القوانين للحفاظ على كرامة المهنة وكرامة أعضائها.

ومن خلال العرض السابق لأنواع المسؤولية التي يمكن أن يتعرض لها مراجع الحسابات إذا ما أخل بأداء وظيفته وفقا للمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي التي تنظم مهام المراجعة ، يمكن استعراض بعض الدراسات التي ركزت على مدى تقدير مراجع الحسابات لمسؤوليته القانونية والمهنية واثار ذلك على موقفه من اختيارات الادارة للسياسات المحاسبية ، حيث وجد أحد الباحثين^(٢) أن تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية يدفعه للالتزام بالمعايير المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة وعدم الانقياد ورا رغبات الإدارة إذا حدث تعارض حول تطبيق هذه المعايير. كما توصل مبارك إلى أن احتمال قيام المراجع بالتقرير عن ممارسات الإدارة نحو غش التقارير المالية يزيد إذا أدرك المراجع أنه يمكن ان يتعرض للمساءلة القانونية إذا لم يقرر عن تلك الممارسات^(٣) ، وفي السياق ذاته تناولت دراسة أخرى مدى إدراك المراجع لاحتمال تعرضه للمساءلة نتيجة تقديمه تقرير يضر بالمساهمين أو بالغير ، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقدير المراجع لمسؤوليته

^١ - عبدالوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠١ ، ص. ٧٣
^٢ - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد (٢) ، ١٩٩١ ، ص. ٤٢٧
^٣ - الرفاعي إبراهيم مبارك ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٥٥ .

القانونية ومراجعة النظير أكبر من تقديره لمسؤوليته المهنية (المسؤولية التأديبية) باعتبار أن المسؤولية القانونية لا بد ان يترتب عليها مسؤولية تأديبية بينما لا يترتب على المسؤولية التأديبية مسؤولية قانونية^(١) .

كما أن إدراك المراجع لمسؤولياته ينبع من خشيته من فشل عملية المراجعة والتي تؤدي إلى زيادة مقاضاة مكتب المراجعة وبالتالي تحمل المراجع لتكاليف التقاضي وما يترتب عليه من تعويض للطرف الذي أصابه الضرر بسبب الإهمال والتقصير ، وبالتالي فإن زيادة خطر التقاضي يعتبر حافز للمراجع لاكتشاف الأخطاء الجوهرية وزيادة جودة المراجعة ، حيث دلت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة ، فكلما قلت الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة كلما كان ذلك مؤشراً إيجابياً على جودة المراجعة ، وكلما زادت أعتبر ذلك مؤشراً سلبياً على جودة المراجعة^(٢) . كما أشار آخرون إلى أنه كلما ارتفع مستوى التعويض المتوقع أن يتحملة المراجع نتيجة الضرر الذي تسبب فيه للغير كلما ارتفع مستوى الجهد المبذول في عملية المراجعة^(٣) ، ويؤكد ذلك ما توصل إليه Tendeloo and Vanstraelen من أن الشركات التي تتواجد في دول توفر حماية للمستثمرين تتخفف فيها ممارسات إدارة الأرباح مقارنة بالشركات التي لا تتواجد في دول لا توفر حماية للمستثمرين^(٤) .

ويلاحظ من العرض السابق أن تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية يمكن أن يكون له تأثير إيجابي على موقف المراجع في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، وعلى ذلك يرى الباحث أن توقيع العقوبة المناسبة على كل من يخالف الأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة يمثل رادعاً قوياً لضمان تنفيذ خدمات المراجعة بالجودة المطلوبة ، إلا أن اختلاف القوانين والتشريعات المهنية من بلد إلى آخر في تجريم هذه المخالفات والتساهل في تشريع العقوبة الرادعة لها ، يشجع المراجع على ارتكاب الأخطاء وعدم الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة ومن ثم فشله في القيام بواجباته المهنية.

¹- Shafer, W., Morris, R. and Ketchand, A., Op.Cit, 2001, pp. 191-204.

^٢- طارق محمد حسنين ، وأحمد سباعي قطب ، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد (٦٠) ، ٢٠٠٣ ، ص. ٣٩٥ .

^٣- أحمد أنيس أحمد ، العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص. ٢٨٤

⁴- Tendeloo, B., and T.,Vanstraelen, Op. Cit, 2005, pp. 155-180.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل في المبحث الأول منه أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وخلص إلى أن الأخلاقيات المهنية تتمثل في مجموعة القيم والمبادئ التي توجه سلوك مراجع الحسابات نحو إنجاز وظيفته بما يخدم الصالح العام ، وبالتالي فإن الأخلاقيات المهنية هي محور اهتمام القائمين على المهنة على اعتبار أن التزام منتسبي المهنة بسلوك أخلاقي قويم يمثل أحد العوامل الأساسية في اكتساب ثقة العملاء والاطمئنان إلى أحكام مراجع الحسابات الخارجي ، كما استعرض الباحث أيضا قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والتي أكدت جميعها على أهمية التزام مراجع الحسابات الخارجي بهذه القواعد بهدف تحقيق أفضل مستويات الأداء والارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة.

كما تطرق الفصل أيضا إلى دراسة أثر العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وخلص الباحث إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف المراجع وهذه العوامل تتمثل في قواعد وآداب السلوك الأخلاقي ، والقوانين والتشريعات المهنية ، وتقديم المراجع لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة ، وفترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة ، واتعاب المراجعة ، وتقدير المراجع لمسؤوليته القانونية والمهنية ، حيث استشهد الباحث ببعض الدراسات ووجد أن هذه الدراسات خلصت إلى نتائج متناقضة في أغلبها عند تناولها لتأثير هذه العوامل على موقف المراجع بمعنى أن بعضها أظهر تأثير إيجابي لهذه العوامل بينما دراسات أخرى أظهرت تأثير سلبي على موقف المراجع ، كما أن جميع هذه الدراسات لم تتطرق إلى بحث هذه العوامل جميعها حيث اقتصر على دراسة عامل واحد أو اثنين فقط.

الفصل الثالث

مسؤولية مراجع الحسابات تجاه اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

تمهيد:

شهدت مهنة المراجعة منذ نشأتها تطورات جمة نتيجة لمتغيرات كثيرة رافقت تطور الحياة الاقتصادية على مستوى العالم ، حيث كان ينحصر مهام المراجع الخارجي في البحث والتدقيق عن حالات الغش من خلال المراجعة الحسابية والمستندية والتي تهدف إلى حماية أموال الملاك من الاختلاس والتلاعب في ضل مشروعات كانت تتسم بصغر حجمها ومحدودية عملياتها ، إلا أنه مع تطور الحياة الاقتصادية وظهور شركات الأموال التي تميزت بالحجم الكبير وتنوع عملياتها وتعقدتها وانفصال الملكية عن الإدارة فيها ، تطورت وظيفة المراجع من البحث عن الأخطاء وتتبع حالات الغش والتي أصبحت غير مجدية في ضل هذه الظروف، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء رأي مهني عن عدالة القوائم المالية وصدق نتائج أعمالها وتدقيقاتها النقدية ، الأمر الذي أجبر المراجع على استخدام إجراءات جديدة لتحقيق هذا الهدف بدلاً عن الإجراءات التي كانت تتبّع سابقاً.

وفي ضوء هذا التغيرات سواء كانت في الحياة الاقتصادية أو في مهنة المراجعة ظهرت هناك اختلافات بين أطراف مرتبطة بخدمات مراجعة الحسابات في فهم وتحديد مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي ، فمستخدمو معلومات التقارير المالية يتوقعون من المراجع أن يقوم بالكشف عن كل حالات الغش وفساد الإدارة في الاختيار من بين ما يناسب أهدافها من البدائل المحاسبية ، بينما الأمر ليس كذلك بالنسبة للمراجع بسبب طبيعة عمليات المراجعة والمهام المطلوب تنفيذها من المراجع بحسب معايير المراجعة. وقد ذكر احد الباحثين أن هناك اعتقاد لدى المجتمع بأن المراجع يقوم بفحص كل عملية مالية وكل رصيد حساب ، بينما في الواقع العملي ينفذ المراجع وظيفته بفحص عينات من العمليات والأرصدة وتكوين رأي بشأن مجتمع تلك العينة¹. وللتعرف على مسؤولية مراجع الحسابات بشكل اوسع يمكن للباحث أن يستعرض هذه المسؤولية من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: مسؤولية مراجع الحسابات في ضوء التشريعات المهنية.

المبحث الثاني: مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي في التشريع اليمني.

¹ - أمين السيد لطفي ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص. ٣٥٥ .

المبحث الأول

مسؤولية مراجع الحسابات في ضوء التشريعات المهنية

دأبت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم على إصدار المعايير التي تنظم عمل مراجع الحسابات الخارجي وتحدد الإجراءات التي توضح مسؤولياته بشأن أداء خدمات المراجعة لعملائه بطريقة مهنية ، وبالشكل الذي يستطيع معه الحد من استخدام إدارة المنشأة للسياسات المحاسبية البديلة بهدف الغش والتلاعب بمعلومات التقارير المالية ، وبهذا الخصوص اشار معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) الخاص بفهم طبيعة المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ، أشار إلى أنه يجب على المراجع الحصول على فهم لاختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية وأسباب تغيير هذه السياسات ، ودراسة ما إذا كانت مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب ، ولغرض فهم المراجع لهذه السياسات حدد نفس المعيار أن على المراجع أن يستفسر من الموظفين المشاركين في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية للحصول على حكم عن مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة^(١).

وحتى يمكن فهم طبيعة مسؤوليات مراجع الحسابات تجاه اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة يمكن دراسة بعض الجوانب في هذه المسؤوليات ومناقشتها من خلال تناول إصدارات المنظمات المهنية المرتبطة بها ، مثل بيان المعايير المهنية لمسؤولية مراجع الحسابات كوكيل عن اصحاب راس المال ، وكذا مسؤوليته عن الغش ، ومسؤوليته تجاه نظام الرقابة الداخلية لعمل المراجعة ، وكذا مسؤولية المراجع عن الحكم على استمرارية المنشأة محل المراجعة ، لما لهذه الجوانب - في تقدير الباحث - من أهمية كبيرة في توفير مداخل مناسبة للمراجع للوصول إلى أحكام معقولة بشأن مدى استخدام إدارة المنشأة للبدائل المحاسبية في تحريف بيانات القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

٣-١-١ مسؤولية المراجع كوكيل عن أصحاب راس المال

تتمثل مهمة مراجع الحسابات الخارجي في إضفاء الثقة والمصادقية على معلومات التقارير المالية وهو الدور الذي يتوقعه اصحاب المصلحة في هذه المعلومات من المراجع ، وعند قيامه بهذا الدور فإنه يفي بمسؤوليته الاجتماعية تجاه المجتمع ويعزز الثقة في المهنة التي ينتسب إليها، ويتطلب إنجاز هذه المهمة بالشكل المطلوب تمسك المراجع بمبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة والمعايير المحاسبية المنظمة لعمل المراجع والتي تكفل مستوى عالي من الأداء. فالمراجعة من منظور نظرية الوكالة تعتبر أحد الآليات التي

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، طبعة ٢٠١٠م ، ص ص. ٢٧٥ ، ٢٨٢ .

تقدم تأكيدا معقولاً بأن القوائم المالية خالية من الانحرافات الجوهرية ، الأمر الذي يترتب عليه حماية مصالح أصحاب رأس المال وأطراف أخرى ومساعدتهم في الحصول على المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وكذا العمل على تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك باعتبار أن هذا التخفيض يعتبر مؤشراً على مستوى جودة عملية المراجعة^(١).

وتعتبر مشكلة عدم تماثل المعلومات إحدى المشاكل الأساسية التي تؤرق كل من المراجع والملاك على حد سواء حيث تظهر هذه المشكلة عندما تعتمد الإدارة إخفاء أو تعديل بعض المعلومات عن مستخدمي التقارير المالية لاستخدامها في تحقيق بعض المنافع أو تجنب بعض الأضرار بحسب اعتقادها . حيث يؤكد أحد الباحثين ان جميع مشاكل الوكالة تنشأ نتيجة عاملين أساسيين هما: عدم قدرة الأصيل على ملاحظة الوكيل ، وعدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل^(٢)، وعلى ذلك فإنه ينظر إلى المراجعة الخارجية على أنها إحدى آليات الإشراف الرئيسية التي تلعب دوراً فعالاً في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (أصحاب رأس المال) نتيجة تعارض المصالح بينهما ومن ثم تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن السلوك النفعي للإدارة ، وبالتالي يأتي الطلب على جودة المراجعة بسبب الحاجة إلى إدارة الوكالة ، حيث تفترض نظرية الوكالة بأن الوكلاء والموكليين سوف يدركون بأنه يمكن أن تكون هناك منافع مشتركة لتخفيض الخطر الأخلاقي والعمل على خلق تقاهمات للتنسيق بين مصالحهم الذاتية من خلال المراجعة المستقلة التي تقدم أدوات الإشراف التي يتم تصميمها لتحسين المعلومات عن أداء العميل وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المختلفة^(٣) .

وقد أكدت كثير من الدراسات وجود علاقة إيجابية بين تكلفة الوكالة والطلب على جودة المراجعة ، حيث وجد Piot في دراسته التي ركزت على فعالية المراجعة الخارجية باعتبارها أحد آليات حوكمة الشركات وجد أن هناك زيادة في الطلب على جودة المراجعة الخارجية في حالة وجود تعارض الوكالة ، وأكد على ان المراجعة الخارجية أداة رقابية فعالة في الحد من سلوك إدارة الأرباح كما أنها تعمل على الحد من عدم تماثل المعلومات وتخفيض تكلفة الوكالة من خلال إنتاج تقارير مالية موثوقة^(٤) . كما وجدت دراسة أخرى أن شركات المراجعة في دول شرق آسيا تُستخدم كأداة اختيارية من قبل المديرين وكأداة رقابية للحد من تكاليف الوكالة^(٥).

^١ - عباس حميد التميمي ، حكيم حمود الساعدي ، إدارة الأرباح - عوامل نشأتها وأساليبها وسبل الحد منها ، الجزيرة للطباعة والنشر ، بغداد العراق ، ٢٠١٤ ، ص. ١٢.

^٢ - سمير كامل محمد عيسى ، يوليو ٢٠٠٨ ، ص. ٢٠.

^٣ - علي مجاهد أحمد ، تحليل ظاهرة حوكمة الشركات باستخدام نظرية الوكالة : منظور محاسبي ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٥ ، ص. ٣٢٩-٣٣٥ .

^٤ - Charles, Agency costs and audit quality: Evidence from Piot, European Accounting Review, London: Vol. 10, Iss. 3, 2001, p. 461.

^٥ - Fan, J., and T. Wong, Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence from Asia, Working Paper, Hong Kong, University of Science and Technology, 2002.

وتشير المعايير المهنية إلى أن مسؤولية إعداد التقارير المالية تقع على عاتق إدارة المنشأة وبالتالي يتوجب عليها أن تلتزم بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً عند إعداد النتائج وعرض المعلومات والإفصاح عنها ، كما أنها مسؤولة أيضاً عن كل ما يمكن أن يؤدي إلى تشويه هذه النتائج وتضليل المستخدمين ، وعلى ذلك فيجب أن تختار الإدارة من البدائل المحاسبية ما يعبر بصورة عادلة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة ، كما أنها مسؤولة عن كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة وأنه يتصف بالضوابط اللازمة لحماية أصول المنشأة ومنع أي محاولات للغش أو الاختلاس، وبالتالي فإن مسؤولية المراجع الخارجي تتوقف على أن يقوم بتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة بالصورة التي تمكنه من الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة تعرض بصورة صادقة وعادلة الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة وانها خالية من التحريفات الجوهرية^(١). وعلى ذلك فإن توصل المراجع الى تأكيد معقول لا يعني ضمان المراجع من خلو هذه القوائم من أي خطأ أو تحريفات بشكل مطلق ، حيث يعطي التأكيد المعقول إشارة للمستخدمين بإمكانية وجود بعض مخاطر التحريفات التي لم يتمكن المراجع من اكتشافها على ضوء أدلة الإثبات التي يعتقد انها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة على اعتبار أن المراجع لا يمكن أن يقوم بفحص أدلة الإثبات لكافة معاملات المنشأة بحيث ينفي نفياً قاطعاً خلوها من التحريفات.

وقد أشارت معايير المراجعة الدولية والأمريكية إلى أن المراجع الخارجي قد يختلف مع الإدارة حول بعض القضايا مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي اعتمدها وطرق تطبيقها ، أو مدى كفاية الإفصاح عنها في القوائم المالية ، فقد يجد المراجع أن الإدارة قامت بالتحول أو التغيير من طريقة أو مبدأ محاسبي إلى آخر يتماشى مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها ولكن لا توجد مبررات مقنعة لهذا التحول أو التغيير ، ففي هذه الحالة إذا تبين للمراجع أن تأثير ذلك على القوائم المالية بسيطاً وغير هام فإنه يصدر رأياً نظيفاً ، أما إذا كان تأثير ذلك التغيير هاماً وجوهرياً فإنه يعرض الأمر على الإدارة مقترحاً إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية ، فإذا وافقت الإدارة على إجراء التعديلات المطلوبة فيتم إصدار رأياً نظيفاً باعتبار أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ومتوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة ، أما إذا امتنعت الإدارة عن إجراء التعديلات فإن المراجع يصدر رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً مع توضيح أسباب إصدار هذا الرأي^(٢).

ولكي يكون لدى المساهمين وكافة مستخدمي بيانات القوائم المالية صورة واضحة عن مسؤولية كلا من مراجع الحسابات الخارجي ومسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ، أكد مجلس ممارسات المراجعة (APB) إلى

^١ - عبدالوهاب نصر علي ، اثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير المراجع الحسابات عن القوائم المالية مع دراسة تجريبية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الثاني والأربعون ، ٢٠٠٥ ، ص ١٦-١٧ .

^٢ - طارق عبدالعال حماد ، دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة بني سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٢ ، ص ١٨ .

أنه يجب أن يميز المراجعون بين مسؤولياتهم ومسؤوليات المديرين عن طريق تضمين تقاريرهم النقاط التالية^١:

- ١- إيضاح بأن القوائم المالية تعتبر مسؤولية مديري المنشأة محل التقرير .
- ٢- الإحالة الى وصف تلك المسؤوليات في أي مكان يتم خلاله تحديد القوائم المالية والمعلومات المرفقة بها.
- ٣- إيضاح بأن مسؤولية المراجعين تتمثل في التعبير عن رأيهم عن القوائم المالية .
- ٤- عندما لا تتضمن القوائم المالية أو المعلومات المرفقة وصف كافة مسؤوليات المديرين الملائمة فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن وصف تلك المسؤوليات .

ويتضح مما سبق أن نظرية الوكالة تمثل أحد أهم العوامل الرئيسية التي أبرزت الحاجة لخدمات المراجعة الخارجية ، إذ أن مراجع الحسابات الخارجي يكون بمثابة رقيب على أعمال الإدارة وبالتالي فهو يقوم بدور الحكم بين الإدارة وأصحاب رأس المال ، وتتجلى أهمية دور المراجع عندما تسعى إدارة المنشأة (الوكيل) في تعظيم منفعتها على حساب الطرف الأخر (المساهمين) ، إذ أن الإدارة من خلال مسؤوليتها عن إعداد التقارير المالية للمنشأة وما تمتلكه من معلومات - لا تتوفر للمساهمين- تعمل على تحسين وضع المنشأة المالي بشكل صوري والتلاعب بالأرباح لتحقيق مكاسب ذاتية على حساب مصلحة المساهمين وذلك باستخدام البدائل المحاسبية ، ويبرز هنا دور المراجع الخارجي من خلال الاستعانة به من قبل أصحاب رأس المال كجهة محايدة للحكم على مدى تمثيل التقارير المالية -المعدة من قبل الإدارة- للواقع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة .

ويرى الباحث أن قدرة المراجع في أداء دوره الرقابي على إدارة المنشأة كوكيل لأصحاب رأس المال وكذا الاسهام في تخفيض تكلفة الوكالة وعدم تماثل المعلومات، يعتمد على تنفيذ المراجع لمهام المراجعة وفق المعايير والتشريعات المهنية المتعارف عليها وكذلك المحافظة على استقلاله وتجنب الظروف التي يمكن أن تؤثر على حياده ، وهذا يتطلب من المراجع أن يتحلى بقيم النزاهة والاستقامة والموضوعية وأن يبذل العناية المهنية اللازمة عند ممارسته لوظيفته ، إذ أن نجاح المراجع في إصدار حكم مهني محايد عن عدالة وصدق بيانات القوائم المالية والمركز المالي للمنشأة يعتمد على تجنبه لمجموعة من المحددات التي يمكن أن تؤثر في السلوك المهني للمراجع الأمر الذي ينعكس سلبا على موقفه نحو سلوك إدارة المنشأة في التلاعب بمعلومات التقارير المالية .

^١ - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص. ٣٤٨ .

٣-١-٢ مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش

من المهم أن يدرك مستخدمو معلومات التقارير المالية أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية وأن مراجع الحسابات الخارجي يقوم بتنفيذ عملية المراجعة وفق إجراءات ومعايير محددة من قبل المنظمات المهنية المحلية أو الدولية بهدف استنتاج رأي مهني بصدق وعدالة القوائم المالية ، وبهذا الصدد حدد معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) بشأن اعتبارات الغش عند مراجعة القوائم المالية والصادر في أكتوبر ٢٠٠٢م ، حدد بأنه يقع على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى الذي يسببه غش الإدارة^(١).

ويتطلب تخطيط وأداء عملية المراجعة إلمام المراجع بنشاط العميل والقدرة على تحديد مخاطر التحريفات ، وكذا الإحاطة بكافة الظروف والمحددات التي تهدد بفشل المراجعة ، حتى يتمكن المراجع من تحديد نطاق المراجعة بالشكل الذي يمكنه من الوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية ككل من التحريفات الجوهرية ، وعلى هذا الأساس وضح معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) المعدل فقرة (١٠) نطاق مراجعة القوائم المالية بأنه يتمثل في إجراءات المراجعة التي يعتقد المراجع أنها مناسبة وضرورية في ظل الظروف القائمة ووفق معايير المراجعة الدولية لتحقيق هدف المراجعة^(٢)

ويرى الباحث أن المراجع في مثل هذه الظروف قد لا يحسن تحديد نطاق المراجعة بشكل سليم وبالتالي يعمل على تحديد إجراءات مراجعة تسمح بوجود بعض الثغرات نتيجة سوء تقدير المراجع لهذه الظروف أو تعمّد الإدارة إخفاء بعض الأدلة على وجود تلاعب في القوائم المالية بحيث تجعل من الصعوبة على المراجع أن يكتشفها الأمر الذي يُنبأ بوجود بعض المخاطر المصاحبة لعمل المراجع .

وبهذا الخصوص أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) بشأن مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتياط ، أشار إلى أن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتياط تقع على عاتق الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة في المنشأة من خلال استخدام آليات مناسبة لهذا الغرض ، بينما يظل هدف المراجعة هو إبداء رأي مهني عن القوائم المالية ولا يعتبر المراجع مسؤولاً عن منع الخطأ والغش^(٣) . كما لا يمكن للمراجع أيضاً في ظل هذه الظروف التي ينفذ فيها عملية المراجعة أن يعطي تأكيداً مطلقاً بنسبة ١٠٠% بعدم أحتوا القوائم المالية

^١ - حسين أحمد دحدوح ، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التزليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٢ ، العدد الأول ، ٢٠٠٦ .

^٢ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص ٢١٥ .

^٣ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، ص ص ١٦٥-١٦٦ .

لعمليل المراجعة على أخطأ جوهرية ، وقد حدد معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) بعض العوامل التي يمكن أن تمنع المراجع من اصدار مثل هذا التأكيد تتمثل في^(١):

أ- استخدام المراجع لعملية الفحص بالعينة.

ب- وجود محددات ملازمة للنظام المحاسبي أو لنظام الرقابة الداخلية (مثل احتمال تواطؤ الموظفين)

ج- معظم قرائن التدقيق مقنعة وليست حاسمة.

د- كذلك اعتماد المراجع على التقدير والاجتهاد عند مراجعة بعض العمليات والخروج باستنتاجات مبنية على أدلة الإثبات التي تم جمعها.

كما قد ينتج التحريف الجوهري في بيانات القوائم المالية نتيجة الغش أو الخطأ ، ويعتبر اختيار إدارة المنشأة للسياسات المحاسبية البديلة في معظم الحالات أحد الأساليب التي تسعى من وراءه لتحريف القوائم المالية ، وبذلك فإن الإدارة بهذا الفعل تعتمد غش التقارير المالية ، حيث يشير احد الباحثين إلى ان الغش ينتج بسبب تحريفات متعمدة مقصودة^(٢) ، وفي ذلك أوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) أن العامل الذي يميز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الذي أدى إلى تحريفات في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود^(٣) ، كما يؤكد باحث آخر على أن الغش فعل متعمد من قبل شخص أو أكثر في الإدارة أو المكلفين بالرقابة^(٤). وبالتالي فإن الغش يختلف عن الخطأ حيث يفترض في الخطأ عدم توفر النية للقيام بهذا الفعل الخاطئ ، بمعنى أن حدوث التحريف يتم بطريقة غير متعمدة كالخطأ في جمع البيانات أو تطبيق مبدأ محاسبي بطريقة خاطئة، وبالتالي هناك صعوبة على المراجع في اكتشاف الغش مقارنة باكتشافه للخطأ على الرغم من تنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة مهنية ، وبهذا الخصوص أشار نفس المعيار إلى أن مخاطرة عدم الكشف عن تحريف مادي ناتج عن الغش أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن تحريف مادي ناتج عن الخطأ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة تكون في وضع يمكنها فيه من التلاعب بالسجلات المحاسبية أو من خلال ما تتمتع به من سلطة تستطيع بواسطتها تجاوز أو إلغاء بعض الإجراءات الرقابية ، وأكد ذلك ما جاء في معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) فقرة (٩) و (١١) أن الإدارة تتخذ خطوات لإخفاء الغش عن المراجعين باستخدام طرق مختلفة ، إلا أن هناك مجموعة من الظروف يمكن أن توجي للمراجع باحتمال وجود الغش مثل^(٥):

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، ص ص. ٨٧، ٩٧-٩٩.

^٢ - عبد الوهاب نصر علي ، مسؤولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال ، الدار الجامعية الاسكندرية ، ٢٠١١ ، ص ٢١ .

^٣ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، ص ١٦٥ .

^٤ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص. ٦٤٣ .

^٥ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سابق، ٢٠٠٧، ص. ٦٠١ .

- وجود بيانات ناقصة في عقد هام.
- عدم وجود تطابق بين دفتر الأستاذ الفرعي وحساب المراقبة الخاص به.
- إظهار نتائج اختبار الإجراءات التحليلية بما لا يتفق مع التوقعات.

ومع استمرار محاولات الإدارة في إخفاء الغش إلا أن المراجع طوال فترة عملية المراجعة يجب أن يكون يقضاً ومنتبهاً وبالاعتماد على ما أكتسبه من تجارب سابقة قادراً على أن يحدد المعاملات التي يمكن أن تقوم الإدارة فيها بالتحريف والغش ، كما يجب أن يضع كل الأدلة والإقرارات التي تقدم إليه من قبل الإدارة موضع الشك ، وبهذا الخصوص تؤكد المعايير المهنية للمراجعة على أهمية ممارسة المراجع للشك المهني وضرورة إدراكه لوجود ظروف تجعل القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية^(١). حيث يمثل الشك المهني موقف يتضمن ذهن متسائل وتقييم انتقادي لأدلة الإثبات ، كما يتطلب تساؤلات مستمرة حول ما إذا كانت المعلومات وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها توحى بوجود خطأ جوهرية بسبب الغش^(٢) ، و يشير احد الباحثين إلى أن من أهم صور تأثير مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش على أداء أعمال المراجعة هو ممارسة فريق المراجعة للشك المهني عن طريق تخصيص مساعدين ذوي خبرة لهم القدرة على التحقق من سلامة اختبار السياسات المحاسبية ، والحد من امكانية تنبؤ الغير بإجراءات المراجعة ، وتغيير طبيعة وتوقيت هذه الإجراءات^(٣) .

ويتطلب التشكك المهني من أعضاء فريق المراجعة التواصل فيما بينهم بشكل مستمر ومشاركة المعلومات التي قد تؤثر في تقييم الأخطاء الجوهرية ومناقشة أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية والاستفادة من تجارب وخبرات الأعضاء داخل فريق المراجعة، حيث أكد معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥)، أكد على ضرورة مناقشة أعضاء فريق عملية المراجعة مدى حساسية القوائم المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية^(٤) ، حيث تفيد هذه المناقشة في اكتساب أعضاء الفريق فهماً أفضل لإمكانية حدوث تحريفات جوهرية بسبب الغش أو الخطأ ، وتوفر فرصة للاستفادة من تجارب الأعضاء الأكثر خبرة ومعرفة بنشاط عميل المراجعة ، كما توفر معرفة لأعضاء الفريق بتبادل المعلومات عن مخاطر العمل التي تخضع لها المنشأة ، وكيف واين ومتى يمكن أن تكون القوائم المالية حساسة للأخطاء الجوهرية^(٥).

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، المعيار رقم (٢٠٠) ، ص. ٨٤.

^٢ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٦٥١ .

^٣ - عبدالوهاب نصر علي ، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال ، مرجع سابق ، ٢٠١١ ، ص. ٤٥ .

^٤ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، ص. ٢٨٤ .

^٥ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٧ ، ص ص. ١٢٨-١٢٩ .

ولكي يتمكن المراجع من اكتشاف التحريفات الجوهرية ويطمئن من سلامة كل بيان من بيانات القوائم المالية يشير أحد الباحثين إلى أنه يجب عليه القيام بالخطوات التالية^(١):

- ١- تحديد ماهي البيانات المطلوب فحصها.
 - ٢- تقييم هذه البيانات من حيث أهميتها.
 - ٣- جمع المعلومات وأدلة الإثبات.
 - ٤- تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها وكذلك من حيث مدى ملاءمتها وارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه وتدقيقه وكذا من حيث موثوقيتها.
 - ٥- اصدار المراجع لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه البيانات المالية وإيضاحاتها.
- ويشير احد الباحثين أن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن اكتشاف الخطأ إذا قام بالاتي^(٢):

- ١- أحسن اختيار العينة التي يجري عليها اختباراته.
- ٢- اختبر نظام الرقابة الداخلية.
- ٣- أجراء الاستفسارات إذا كان هنالك ما يثير الشك.
- ٤- تنفيذ عملية المراجعة بصورة سليمة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وقد ورد في بعض الدراسات أن ارتكاب الإدارة للغش مرهون بتوفر ثلاثة عناصر تسمى بمثلث الغش وهذه العناصر تتمثل في وجود دافع أو ضغوط لارتكاب الغش ، وتوفر الفرصة للقيام به ، وكذا امكانية وضع مبررات للقيام بهذا الفعل ، وبالتالي متى ما توفرت هذه العناصر الثلاثة مجتمعة فإن درجة المخاطرة تكون كبيرة جداً ، الأمر الذي يحتم على مراجع الحسابات استخدام خبرته واجتهاده للتأكد من مدى توفر هذه العناصر ، كما أن توفرها لا يعني بأي حال من الأحوال دلالة على وجود الغش وإنما يشير ذلك إلى درجة عالية من المخاطرة بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية^(٣) .

ومما تقدم يرى الباحث أن مراجع الحسابات الخارجي لا يمكن أن يكون ضامناً بخلو البيانات المالية من أي تحريفات جوهرية إلا أنه يجب أن يقوم ببذل العناية المهنية الواجبة عند أداء وظيفته ووفقاً لظروف كل حالة فإذا لم يظهر ما يثير الشك فإنه يكتفي بالإجراءات العادية في تنفيذ مهام المراجعة بينما إذا وجد عكس ذلك فينبغي أن يبذل جهداً أكبر وأن يقوم بإجراءات المراجعة في حدود ما هو معقول ، كما ان هناك عدد

^١ - هيثم عبدالنبي ، مرجع سابق ، نوفمبر ٢٠٠٥ ، ص ٣٠٢-٣٠٣ .

^٢ - خالد عبدالعزيز حافظ ، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة - بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي ، مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين ، مجلد (٤) ، العدد (١٥) ، ٢٠١٦م. ص ١٧ .

^٣ - هاشم فاروق الإبياري ، تقييم خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد في مرحلة تخطيط عملية المراجعة - نموذج مقترح ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، المجلد الأول ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٢٢ .

من المحددات التي تحيط بتنفيذ مراجع الحسابات لمهام المراجعة والتي في ظلها يصعب على المراجع إعطاء تأكيد مطلق بعدم أحتوا القوائم المالية ككل على تحريفات جوهرية إذ حددت الإصدارات المهنية في إطار الهدف من عملية المراجعة بعدم مسؤولية المراجع عن هذه التحريفات ، إلا أنه يعد مسؤولاً عن تخفيض مخاطر هذه التحريفات إلى مستوى معقول عن طريق تصميم وأداء إجراءات المراجعة المناسبة.

٣-١-٣ مسؤولية المراجع تجاه نظام الرقابة الداخلية للعميل

عرفت لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريدواي عرفت الرقابة الداخلية على أنها عملية يتم تفعيلها عن طريق مجلس إدارة الشركة ومديريها وموظفيها الآخرين ، وهي مصممة بهدف توفير تأكيد معقول مرتبط بتحقيق الأهداف الموجودة التي يتم تصنيفها على النحو التالي^(١):

- فعالية وكفاءة العمليات والتشغيل.
- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

ويتضح من التعريف السابق للرقابة الداخلية على أنها عملية تصمم لتشمل جميع أنشطة المنشأة ويعمل المسؤولون على متابعة تنفيذ إجراءاتها لتحقيق الأهداف المرجوة منها ، وعلى ذلك فإن كفاءة نظام الرقابة الداخلية تعتمد بدرجة كبيرة على موقف الإدارة تجاه عملية الرقابة ، فكلما كانت إدارة المنشأة حريصة وبشكل مستمر على توجيه موظفيها بالالتزام بالقيم الأخلاقية والتقييد بالإجراءات الرقابية في تنفيذ العمليات ، كلما انعكس ذلك بشكل إيجابي على مستوى تحقيق أهداف النظام ، وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية يعتبر أحد الآليات الهامة التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند التخطيط لعملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ودرجة الاختبارات التي يؤديها ، حيث أن دراسة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة تعطي المراجع مؤشرات لمكان ضعف النظام ومن ثم القدرة على تحديد التحريفات الجوهرية.

ونتيجة لتلك الأهمية أبدت كثير من المنظمات المهنية اهتمام متزايد بنظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة ، وصدرت العديد من المعايير المنظمة لعمل المراجع عند دراسة وتقييم مدى سلامة الضوابط الرقابية للمنشأة محل المراجعة وتقديره لمدى الاعتماد عليها عند تخطيط وأداء عملية المراجعة ، حيث أكد معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) على أنه يجب على المراجع الحصول على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بعملية المراجعة ، حيث يساعده هذا الفهم على تحديد أنواع الأخطاء المحتملة وتحليل العوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة لمزيد من إجراءات المراجعة^(٢) ، كما

^١ - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص ٥٩٨ .

^٢ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، ص ٢٧٥ .

أكد على ذلك أيضاً ما جاء في معيار المراجعة الأمريكي (94) الصادر في مايو ٢٠٠١ والخاص بدراسة الرقابة الداخلية ، أكد على أن المراجع مطالب بالحصول على فهم كافٍ للرقابة الداخلية لتخطيط المراجعة وتقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المراد أدائها^(١) ، كما بين المعيار (٣١٥) أنه لغرض فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل يجب أن يدرس المراجع العناصر التي يتكون منها هذا النظام بهدف تكوين إطار يفيد المراجع في دراسة مدى تأثير مختلف جوانب الرقابة الداخلية للمنشأة على أعمال المراجعة ، حيث حدد المعيار هذه العناصر على النحو التالي^(٢):

١- بيئة الرقابة.

٢- عملية تقييم مخاطر المنشأة.

٣- نظام المعلومات بما في ذلك اساليب العمل المناسبة ذات العلاقة لإعداد التقارير المالية والإبلاغ.

٤- أنشطة الرقابة.

٥- متابعة أساليب الرقابة.

وبالتالي فإن دراسة هذه العناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية تعطي مراجع الحسابات الخارجي فكرة واضحة عن مدى كفاءة النظام ومدى قدرته على تنفيذ إجراءات الرقابة المانعة لكشف ومعالجة أي انحرافات ناتجة عن الغش أو الخطأ ، والتي على ضوءها يحدد المراجع حجم العينة ونوعية الاختبارات التي يفترض ان يقوم بها عند تنفيذ عملية المراجعة.

ومن المعروف أن تصميم نظام الرقابة الداخلية من مسؤولية إدارة المنشأة والذي من المفترض أن يعمل على كفاءة استخدام موارد المنشأة ومنع أي مظاهر للغش أو التلاعب ، إلا أنه إذا ما وجدت لدى الإدارة النية السيئة فإنها قد تعمل على خلق قصور في بعض الإجراءات الرقابية بحيث لا تعمل على منع هذه التجاوزات عند حدوث التحريف والغش ، أو عن طريق تجاوز الإدارة للضوابط الرقابية مثل أن تقوم بالدخول في اتفاقيات جانبية مع العملاء تغيير أحكام وشروط عقود المبيعات مما قد ينتج عنه اعتراف غير مناسب بالإيرادات ، وفي هذا أشار معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) إلى أن من اهم الفرص أمام الإدارة للقيام بالتحريفات الجوهرية هو ضعف الضوابط الرقابية أو إمكانية إبطال مفعولها حيث يمكن للمديرين التنفيذيين

^١ - ميثاق هاشم علي ، أثر هيكلية أنظمة الرقابة الداخلية في تقليل فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية في ظل قانون ساربنكس - اوكسلي (SOX) ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٤ ، ص. ٩٢ .
^٢ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠م ، ص ص. ٢٧٥-٢٧٨ .

ان يرتكبوا أعمال غش متصلة بالقوائم المالية بإبطال إجراءات رقابية موضوعة وتسجيل قيود يومية غير ملائمة ، وللتصدي لمثل هذه المواقف أوجب هذا المعيار أن يقوم المراجع بالآتي^(١):

- ١- اختبار مدى ملائمة قيود اليومية المسجلة مع حسابات الأستاذ .
- ٢- ضرورة أن يأخذ مراجع الحسابات في اعتباره اختيارات الإدارة وتطبيقاتها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً خاصة تلك المعايير ذات الصلة بالمقاييس الذاتية .
- كما جاء في المعيار الدولي رقم (٢٤٠) أن التلاعب في التقارير المالية يتم من خلال تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية التي تبدو أنها تعمل بفعالية^(٢) ، وذلك عن طريق استخدام بعض الأساليب منها^(٣):
 - ١- تسجيل قيود يومية وهمية وبخاصة قرب نهاية الفترة المالية.
 - ٢- تعديل الافتراضات بصورة غير ملائمة ، وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير ارصدة الحسابات.
 - ٣- إسقاط أو تقديم أو تأخير الاعتراف بالأحداث والمعاملات التي حدثت أثناء الفترة المالية المعد عنها القوائم المالية.
 - ٤- إخفاء أو عدم الإفصاح عن الحقائق التي قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.

كما يمكن أن يظهر التحريف في معلومات القوائم المالية ليس بسبب تدخل الإدارة في تعطيل أنظمة الرقابة الداخلية بل يمكن أن يكون ذلك بسبب حدوث فهم خاطئ أو سوء تطبيق لإجراءات بعض المعاملات، وبالتالي فإن إمكانية وجود إخفاق في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة هو أمر وارد يجب على المراجع أن يأخذه في الاعتبار، وبهذا الخصوص اشار معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) إلى ان المراجع ينبغي أن يدرك أنه مهما كانت الضوابط الداخلية مصممة ومطبقة بشكل مناسب فإنها لا يمكن أن تزود المنشأة إلا بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف تقديم التقارير المالية بسبب بعض القيود والمحددات المرتبطة بتصميم وتنفيذ نظام الرقابة والتي تتمثل في^(٤):

- ١- الجدوى الاقتصادية لنظم الرقابة الداخلية والتي تتضمن شرط اساسي بالألا تزيد تكلفة أي نظام عن المنفعة المتوقعة منه ، ولا شك أن زيادة متطلبات وضوابط الرقابة يتطلب تكلفة التي يجب مقارنتها مع المنفعة .
- ٢- تتجه معظم الضوابط الداخلية إلى المعاملات المتكررة وليس إلى المعاملات غير المتكررة .

^١ - حسين أحمد دحوح ، مرجع سابق ، ٢٠٠٦

^٢ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ، ص. ١٧١ .

^٣ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ، ص ص. ١٨٧-١٨٩ .

^٤ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ، ص. ٢٩٣ .

٣- احتمال الخطأ البشري بسبب الإهمال أو الارتباك أو أخطاء في تقدير وفهم العمليات .

٤- إمكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ أحد الإداريين أو أحد الموظفين مع اطراف من داخل أو خارج المنشأة .

٥- إمكانية قيام احد الشخصا المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية ، كقيام أحد الإداريين بتجاهل الضوابط الرقابية أو تخطيها .

٦- إمكانية أن تصبح إجراءات الرقابة غير ملائمة بسبب التغيرات في الظروف ، وإمكانية تدهور الالتزام بهذه الإجراءات .

وسواء كان وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بسبب تعمد تعطيل بعض ضوابطه من قبل إدارة المنشأة أو بسبب وجود اخفاق في تصميم النظام وتشغيله نتيجة القيود المذكورة ، فإن على المراجع وفق ما جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٦٥) والخاص بالإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالرقابة والإدارة ، على المراجع مسؤولية توصيل أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي حددها أثناء عملية مراجعة القوائم المالية للمسؤولين عن الحوكمة والإدارة وبطريقة مناسبة وملائمة^(١) .

ويخلص الباحث إلى أن دراسة وتقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة يحتل أهمية كبيرة في عملية المراجعة ، حيث أن فهم المراجع لنظام الرقابة يساعده في تشخيص عيوب النظام وتحديد مخاطر الرقابة ومن ثم تحديد نوع المعاملات والمعلومات التي يمكن أن تتضمن تحريفات وأخطاء جوهرية ، الأمر الذي يمكّن المراجع من تخطيط عملية المراجعة وتصميم إجراءاتها بطريقة تساعده في الحصول على أدلة كافية للوصول إلى إقناع معقول لإصدار حكم مهني عن عدالة وصدق القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة .

٣-١-٤ مسؤولية المراجع عن الحكم على استمرارية المنشأة

يخشى كثير من المراجعين أن يكون إصدار تقرير يتضمن رأي حول استمرارية المنشأة بمثابة نبوءة ذاتية غير مستندة إلى وقائع دامغة ، حيث ان إصدار مثل هذا الرأي سوف يضعف ثقة المساهمين والدائنين في المنشأة وقد يؤدي إلى تخفيض تصنيفها الائتماني لدى مؤسسات التصنيف الائتماني الدولية مما يؤدي إلى اضعاف قدرة المنشأة على الاستدانة أو الحصول على رأسمال إضافي عند الحاجة الأمر الذي يزيد من كلفة رأس المال ، هنا يستشعر المراجع بانه يساهم في جعل التكهانات حول استمرارية المنشأة حقيقية وواقعية ، وبالتالي يخشى من أن التحفظ بشأن الاستمرارية يعجل بزوال المنشأة الضعيفة نسبيا أو على الأقل يحرمها

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ٢٠٠٩ ، ص. ٢٤٧.

من فرص الحصول على التمويل اللازم لانتعاشها بكلفة معقولة ، وقد يشعر المراجع بأنه في تحدي معنوي وأخلاقي ، فأما أن يصدر رأي متحفظ حول الاستمرارية وبالتالي يزيد من محنة عميلة أو أن يصدر رأي غير متحفظ وبالتالي لا يطلع الجهات المعنية بالمخاطر التي تهدد المنشأة^(١).

وهنا شكل انهيار العديد من المؤسسات الاقتصادية العملاقة أبان الأزمة العالمية في مطلع الألفية الثالثة عامل ضغط على مهنة المراجعة ، إذ أن المساهمون وجهات أخرى مختلفة تعتمد على تقرير المراجع في اتخاذ العديد من قراراتها ويتوقعون أن رأي المراجع بعدالة التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة يدل على قوة المركز المالي للمنشأة ومن ثم قدرتها على الاستمرار والنمو. وبهذا الخصوص وجدت إحدى الدراسات ان كثير من فئات المجتمع تعتقد ان تقييم فرض استمرارية المنشأة من مسؤولية مراجع الحسابات ويمثل أحد المهام الأساسية للمراجع عند تنفيذه لوظيفة المراجعة^(٢) . وبالتالي فإن هذا الفهم الخاطئ كانت له كلفة عالية تمثلت في الخسائر التي لحقت بالعديد من الشرائح الاقتصادية سوى على شكل مؤسسات أو افراد.

إلى جانب ذلك أثارت هذه الانهيارات تساؤلات جهات عديدة حول موقف وموقع المراجع من كل ما حدث ، حيث اشار البعض إلى أن هذه الظروف والأحداث شكلت مسؤوليات جديدة على المراجع بهدف تضيق فجوة التوقعات ولمواجهة فائض الطلب على مسؤوليات المراجع^(٣) ، حيث أن عدم مسؤوليته عن تقييم استمرار المنشأة لا يعفيه بأي شكل من الاشكال من أن يبذل العناية اللازمة لتحديد المخاطر التي تهدد استمرار المنشأة والتقرير عنها للجمهور ، إذ أن المراجع عند تصميم إجراءات المراجعة يجب أن يحرص على ما إذا كانت هناك دلائل تشير إلى تعثر المنشأة محل المراجعة في المستقبل القريب ، وبهذا الصدد أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) إلى أن على المراجع أن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف يمكن أن تثير شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار^(٤).

وتمثل استمرارية المنشأة أحد الفروض الأساسية التي تعد على اساسها القوائم المالية وبموجب هذا الفرض ينظر إلى المنشأة بأنها مستمرة في نشاطها ، وان احتمال توقف نشاطها أو تصفيتها هو امر استثنائي ولا يوجد ما يبرره في الوقت الراهن ، وعلى ذلك أكد معيار المحاسبة الدولي رقم (١) والخاص بعرض البيانات المالية ، اكد على ان يتم إعداد البيانات المالية بافتراض ان المؤسسة مستمرة وستظل تعمل

^١ - أحمد دعوع ، مسؤولية مدقق الحسابات في إبداء الرأي حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وتقييم سياسات الإدارة بين الحكم المهني والرأي الفني ، المؤتمر المهني الدولي الأول (تدقيق الحسابات - مسؤولية وانتماء) ، رام الله - فلسطين ، نوفمبر ٢٠١٢ م .

^٢ - محمد مطر ، نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقييم قدرة المشروع على الاستمرار ، مجلة البصائر، المجلد ٤، العدد ٢، أيلول ٢٠٠٠، ص ١٨٥-١٤٣.

^٣ - عبدالوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٩ .

^٤ - الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ، ص. ٥٦١.

في المنظور القريب ، وبذلك يفترض أن ليس لدى الإدارة النية للتصفية أو التوقف ، كما أشار نفس المعيار إلى أنه يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة^(١).

إلا أنه لا يُنتظر من الإدارة ان تقوم بهذا الدور على اعتبارها طرف غير محايد ، بل انها عند إعدادها للتقارير المالية والإفصاح عنها يمكن ان تُظهر معلومات محرفة أو ان تفصح عن المعلومات بالشكل الذي يحقق مصالحها وأهدافها ، وفي هذا أشار أحد الباحثين إلى ان إدارة المنشأة يمكن أن تخفي بعض المعلومات عن مراجع الحسابات أو أنها لا توفر له المعلومات الكافية من حيث الكم والنوع بالقدر الذي تمكنه من الحكم على استمرارية المنشأة^(٢).

وعلى هذا الأساس القت المعايير المهنية بعض المسؤولية على مراجع الحسابات الخارجي في تقييمه لقدرة المنشأة على الاستمرار ، حيث جاء في معيار المراجعة الأمريكي رقم (٧٧) ينبغي على المراجع ان يقيم ما إذا كان هناك شك جوهري بخصوص قدرة الكيان على الاستمرار كمشروع مستمر لفترة معقولة من الوقت لا تتجاوز عاماً واحداً من تاريخ مراجعة القوائم المالية^(٣)، كما اشار معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) أن على المراجع الحصول على أدلة كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية ودراسة ما إذا كان هناك مظاهر عدم تأكد جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار يتعين الإفصاح عنها في القوائم المالية^(٤).

وعلى الرغم من تأكيد المعايير المهنية على مسؤولية مراجع الحسابات عن دراسة وتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار إلا أنها لم تُلزم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة خاصة بالبحث عن المخاطر والمظاهر التي تهدد المشروع كمنشأة مستمرة ، بل حُددت هذه المسؤولية في إطار إجراءات المراجعة العادية التي تهدف إلى تكوين رأي من قبل المراجع عن عدالة القوائم المالية وليس بهدف الحصول على رأي بشأن الاستمرارية ، ويؤكد ذلك ما جاء في المعيار الأمريكي رقم (٧٧) في إطار الإجراءات المطلوبة لتقييم ودراسة مدى قدرة المنشأة على الاستمرار من أن مراجع الحسابات ينبغي أن يدرس ما إذا كانت نتائج إجراءات مراجعته العادية تشير إلى إمكان وجود شك جوهري بخصوص استمرارية المنشأة^(٥).

ومع أن التقرير عن مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار ليس هدفاً لعملية المراجعة ، إلا أن المراجع أثناء تنفيذه لإجراءات المراجعة العادية للحصول على رأي بشأن عدالة التقارير المالية يمكن أن

^١ - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ، يناير ٢٠٠٩ ، ص. ٩٠٤.

^٢ - محمد مطر ، مرجع سابق . ص. ١٤٣-١٨٥.

^٣ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٧ ، ص. ٨٩٥.

^٤ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ، ص. ٥٦٠.

^٥ - طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة - الجزء الثاني ، مرجع سابق ، ٢٠٠٧ ، ص. ٨٩٥.

يلاحظ بعض المؤشرات الدالة على وجود مخاطر تهدد استمرارية المنشأة ، وقد حددت المعايير المهنية بعض الحالات والأحداث التي إذا ما قام المراجع بدراستها والتركيز عليها يمكن أن تعطيه بعض المؤشرات بوجود مشاكل تهدد استمرار المنشأة ، حيث جاء في المعيار الدولي رقم (٥٧٠) أن مؤشرات المخاطر التي يثار فيها التساؤل حول إمكانية تأثيرها على استمرارية المنشأة قد تأتي من القوائم المالية أو من مصادر أخرى ، وهناك قائمة ببعض المؤشرات التي يجب على المراجع مراعاتها إلا أن هذه القائمة لا تشمل على كافة الأحداث والظروف التي تهدد قدرة المنشأة على الاستمرار ، كما أن وجود واحداً أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً أن فرض الاستمرارية موضع تساؤل أو شك ، ويمكن عرض هذه الأمثلة كما حددها معيار المراجعة الدولي على النحو التالي^(١):

مؤشرات مالية:

- دراسة وضع صافي الالتزامات أو صافي الالتزامات المتداولة
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها ، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل
- التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي
- خسائر تشغيلية ضخمة
- تقطع أو عدم استمرار أرباح الأسهم
- عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها.
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
- تغيير طريقة سداد الموردين من السداد الأجل إلى طريقة الدفع عند التسليم.
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى

مؤشرات تشغيلية:

- نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات
- خلو مناصب إدارية قيادية هامة وعدم القدرة على إحلال آخرين محلهم.
- فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو موردين رئيسيين.
- وجود مشاكل وصعوبات في التعامل مع العمالة أو أزمات في الحصول على مستلزمات تشغيل هامة.
- ظهور منافس ناجح جدا

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مرجع سابق ، طبعة ٢٠١٠ ، ص ص. ٥٦٥-٥٦٦.

مؤشرات أخرى:

- عدم الالتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى
 - إجراءات قانونية معلقة ضد المنشأة والتي في حالة نجاحها قد تسف عن أحكام لا يمكن تنفيذها
 - تغييرات في القوانين أو السياسة الحكومية من المتوقع أن يكون لها أثر سلبي على المنشأة
 - الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة باقل مما تستحق عند حدوثها
- إن وجود بعض هذه المؤشرات في المنشأة محل المراجعة وظهورها للمراجع خلال مراجعته لقوائمها المالية لا يعني بأي حال من الأحوال انها أدلة قاطعة للحكم على تعثر المنشأة وعدم قدرتها على الاستمرار، حيث يمكن معالجة هذه الظروف من قبل الإدارة والتغلب عليها ، وبالتالي ينبغي على المراجع التدقيق في إجراءات الإدارة لمعالجة هذه المشاكل ومدى فاعلية هذه الإجراءات ، فمثلا يمكن للإدارة ان تتغلب على مشكلة سداد ديونها عن طريق توفير تدفقات نقدية من خلال بيع بعض الأصول ، أو يمكن مثلا تعويض فقدان مورد رئيسي بتوفير مورد بديل بشروط توريد مناسبة.

ومما تقدم يخلص الباحث إلى أن المعايير المهنية للمراجعة حددت كثير من المسؤوليات التي يجب على المراجع أن يوفي بها أثناء مراجعته للقوائم المالية للعميل بهدف الحد من استخدام الإدارة للبدائل المحاسبية وحتى يتمكن من الوصول إلى رأي مهني بصدق وعدالة المركز المالي للمنشأة وكذا نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، إلا انها بالمقابل أعطت مجالاً واسعاً للمراجع لاستخدام حكمه وتقديره الشخصي في تخطيط عملية المراجعة وتحديد إجراءات المراجعة التي يراها مناسبة للوصول إلى هذا الرأي ، إذ ان هذه التشريعات المهنية لم تحدد طريقة معينة او تلزم المراجع باختبارات محدده وذلك من منطلق إدراك واضعوا هذه التشريعات بتغير بيئة المراجعة وظروفها من مكان الى آخر واختلاف الأنشطة والعمليات محل المراجعة ومدى التزام القائمين عليها بالضوابط الرقابية ، وبالتالي فهي اعتمدت في ذلك على خبرة المراجع ومعرفته بنشاط العميل والظروف القائمة أثناء عملية المراجعة شريطة أن يلتزم المراجع بتنفيذ مهامه وفق المعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

المبحث الثاني

مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي في التشريع اليمني

تفتقر مهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية حتى يومنا هذا إلى معايير خاصة بها تنظم عمل مراجع الحسابات الخارجي وتحدد مسؤولياته وتعمل على حمايته من الوقوع في الأخطاء والزلل ، إلا أن تطور الحياة الاقتصادية وظهور الحاجة إلى خدمات المراجع ولو بشكل محدود في بداياتها أظهرت الحاجة إلى إصدار تشريعات منظمة لهذه الخدمات وفق نطاق عملها والمهام المطلوبة منها ، ومع تطور هذه الخدمات وازدياد الطلب عليها حرصت الجهات المشرفة على تنظيم المهنة في الجمهورية اليمنية على سن مجموعة من القوانين - سوى مرتبطة بشكل مباشر او غير مباشر بالمهنة- تعمل على تنظيم عمل مراجع الحسابات الخارجي، حيث بينت هذه التشريعات المهام المطلوبة من المراجع والمسؤوليات المترتبة عليها ، ويعتبر القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م الخاص بمهنة تدقيق ومراجعة الحسابات من أهم هذه القوانين التي نظمت عمل المراجع وأوضحت الهدف التي تسعى المهنة إلى تحقيقه ، حيث جاء في المادة (٣) من هذا القانون: "تهدف مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات إلى إعطاء رأي فني موضوعي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية بما يؤدي إلى إمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدميها وتخدم عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتوفير الشفافية وفقاً للأصول العملية والعلمية والمعايير التي يتم اعتمادها من السلطات المختصة"^(١)، وحتى يمكن لمهنة المراجعة أن تعمل على خدمة المجتمع وتؤدي الدور المطلوب منها، حددت التشريعات المرتبطة بالمهنة مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي وفق الأصول والممارسات المهنية المتفق عليها.

٣-٢-١ مهام وواجبات مراجع الحسابات في التشريع اليمني

ورد في المادة (٤٠) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية ان يقوم المحاسب القانوني بمزاولة المهنة في المجالات التالية^(٢):

١- مراجعة وتدقيق الحسابات والقوائم المالية وإبداء الرأي فيها وفقاً لأصول المهنة.

٢- تقديم الخبرة والمشورة في المجالات المالية والإدارية والضريبية.

٣- القيام بأعمال التصفيات وفق أحكام القوانين النافذة.

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، صنعاء ، يوليو ٢٠٠٤ .
^٢ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .

٤- القيام بأية مهام تنص عليها القوانين النافذة على ان يقوم بها المحاسب القانوني.

ويتضح من نص المادة المذكورة أعلاه أن المشرع اليمني حدد المهام الرئيسية لمراجع الحسابات الخارجي وذلك بمزاولة أعمال المراجعة الأساسية في الفقرة رقم (١) من هذه المادة وذلك بمراجعة وتدقيق الحسابات والقوائم المالية وإبداء الرأي فيها وفقا لأصول المهنة ، حيث قصد المشرع بأصول المهنة كما عرفها في المادة (٢) من الفصل الأول الخاص بالتسمية والتعريف من القانون المذكور أعلاه بأنها قواعد ومعايير وآداب وسلوكيات المهنة وبذلك فإن المشرع اليمني قد جرى مجرى التشريعات الدولية فيما يتعلق بالمهام الأساسية لمراجع الحسابات الخارجي . كما جاء من ضمن اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة " مراجعة الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية والوحدات المعانة للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها للمراكز المالية ونتائج الأعمال وإبداء الرأي فيها وانها اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها والتثبت من سلامة تطبيق الانظمة المالية والمحاسبية المقررة وصحة الدفاتر والسجلات وسلامة اثبات وتوجيه القيود والعمليات المحاسبية المختلفة وبما يتفق مع الاصول المحاسبية والعمليات المتعارف عليها وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات ونواحي القصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة"^(١).

كما أن المشرع اليمني أوجب على المراجع أن يوضح في تقريره ما توصل إليه أثناء ممارسته لمهام المراجعة وتدقيق الحسابات . حيث جاء في القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ بشأن الشركات التجارية على المحاسب القانوني للشركة أن يبين في تقريره الوضع المالي للشركة ودرجة وضوحها في حساباتها وما إذا كانت دفاترها منظمة بصورة أصولية ، واقتراحه بالمصادقة على الميزانية السنوية والحسابات الختامية بصورة مطلقة أو مع التحفظ أو بإعادتها إلى مجلس الإدارة ، كما يجب أن يبين موقف مجلس الإدارة فيما يتعلق بتمكينه من الحصول على البيانات والمعلومات التي طلبها، وان يثبت في التقرير ما يتكشف له من مخالفات لأحكام القانون أو نظام الشركة^(٢). كما أكد القانون رقم (٣٨) لسنة ١٩٩٨م بشأن البنوك في الفقرة (٢) من المادة (٢٩) أكد نفس المعنى الذي ورد في قانون الشركات فيما يجب أن يبينه تقرير المراجع وما إذا كان قد حصل على المعلومات المطلوبة والمرضية من مسؤولي البنك^(٣).

ولكي يقوم مراجع الحسابات بأداء مهام المراجعة على الوجه المطلوب وأن يصدر تقريره بطريقة مهنية أكد قانون المهنة في المادتين (٤٣) و (٤٤) على ضرورة التزام المحاسب القانوني عند مباشرته لأعمال

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، صنعاء. المادة (٧) فقرة (ل).
^٢ - وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م بشأن الشركات التجارية ، الجريدة الرسمية ، العدد (٨) ، صنعاء ، المادة (١٧٩) فقرة (أ ، ب)
^٣ - وزارة الشؤون القانونية ، مجموعة قوانين البنوك والمصارف ، القانون رقم (٣٨) لسنة ١٩٩٨م بشأن البنوك ، صنعاء ، يوليو ٢٠٠٤ ، ص.٤٢.

المراجعة وتدقيق الحسابات بالأصول المهنية وأن يبذل العناية الكافية ، كما أكد على مراعاته للقوانين النافذة والتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل العملاء^(١).

ويرى الباحث إن التزام المراجع بالأصول المهنية - كما ورد في المادة السابقة- يتطلب منه قدر كافي من التأهيل العلمي الذي يجعله متقناً بطريقة احترافية لأداء واجباته المهنية . ويشير الأديمي إلى أن التأهيل العلمي للمراجع يعني حصول المراجع على درجة من التأهل الفني في مجال المحاسبة والمراجعة في أحد الكليات والمعاهد المتخصصة في هذا المجال^(٢) ، وعلى ذلك فقد أشتراط قانون المهنة لمنح إجازة محاسب قانوني يماني في المادة (٥) فقرة (٣) ضرورة حصول الشخص المتقدم للمهنة على مؤهل جامعي لا يقل عن بكالوريوس في المحاسبة كما شددت الفقرة (٤) من نفس المادة على أن يكون لدى الشخص المتقدم خبرة عملية لاحقة لحصوله على المؤهل في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات أو التدريس بإحدى الجامعات أو المعاهد العليا في مجال المحاسبة والمراجعة^(٣). كما يجب على المراجع إلى جانب حصوله على المؤهل العلمي ضرورة تطوير مهاراته بشكل مستمر من خلال التعلم والتدريب واكتساب الخبرة وهذا ما أكدت عليه المادة (٤٥) من نفس القانون من أنه " يجب على المحاسب القانوني أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهاراته وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة وان يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة وان يهتم بالتدريب المهني المستمر" . كما يرى الباحث أيضا أن بذل العناية الكافية تحتم على المراجع مراعاة المعايير الفنية والتحلي بالسلوك الأخلاقي للمهنة واداء مسؤولياته بأفضل ما لديه من قدرات ، وبهذا الشأن ذكر أحد الباحثين أن العناية الكافية تعني أن المراجع مسؤول مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر ، وأوضح نفس الباحث ان بذل العناية المهنية يشمل جوانب عديدة مثل اكمال أوراق العمل ، وكفاية أدلة الإثبات ، وموضوعية تقرير المراجعة^(٤).

كما حرص المشرع اليمني على أن يقوم مراجع الحسابات بالتخطيط لعملية المراجعة وتحديد إجراءاتها بصورة مناسبة لما لتلك العملية من أهمية في الوصول إلى رأي مهني سليم ، حيث أشار أحد الباحثين إلى إن زيادة أهمية التخطيط لعملية المراجعة في الوقت الحالي يرجع لعدة أسباب منها^(٥):

١- الاعتماد المتزايد على نظام الرقابة الداخلية.

٢- استخدام طرق المعاينة والتوسع فيها.

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .
^٢ - منصور ياسين الأديمي ، مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة صنعاء ، العدد (٢٨) ، ٢٠٠٧م ، ص. ٦٩ .
^٣ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .
^٤ - أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة . مرجع سابق ، ص. ١٧٨ .
^٥ - محمد سمير الصبان ، عوض لبيب فتح الله ، مرجع سابق ، ١٩٩٧م ص. ٨١ .

٣- التغيير في مفاهيم المراجعة مثل استخدام أسلوب المراجعة المستمرة.

٤- التطور في نظام التشغيل.

وعلى ذلك فإن المشرع اليمني أكد على أهمية التخطيط لبرنامج المراجعة حيث جاء في المادة (٤٧) من قانون المهنة يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل وتقسيم العمل على المساعدين والإشراف المباشر عليهم . كما أكد نفس القانون على أن يحرص المراجع في ظل ما يراه ملائماً على تصميم إجراءات المراجعة لاكتشاف حالات الغش واختلاس الأموال وأية أعمال غير مشروعة يمكن أن تقوم بها الإدارة أو جهة أخرى لها سلطة في استخدام موارد المنشأة والإبلاغ عن هذه الأعمال للجهات المسؤولة ، حيث جاء في المادة (٥٠) أن "على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابياً بما تم اكتشافه من اختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق ، وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابياً بكافة الأعمال غير المشروعة التي أكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره"^(١) .

ويلاحظ الباحث من خلال استعراض المادتين أعلاه أن المشرع اليمني قصد بالتخطيط الملائم امكانية وضع الإجراءات والاختبارات اللازمة والمناسبة بما يكفل الوصول إلى رأي مهني وتأكيد معقول بخلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية مع تركيز المراجع على اكتشاف حالات الغش والتزوير واختلاس الأموال وذلك في إطار إجراءات المراجعة المصممة للوصول إلى رأي مهني بعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، وبالتالي يرى الباحث أن المشرع اليمني قد وافق ما جاء في معايير المراجعة الدولية رقم (٢٠٠) و (٢٤٠) بهذا الشأن والتي تؤكد على تحديد إجراءات المراجعة التي يعتبر المراجع انها مناسبة وضرورية في ظل الظروف القائمة ، وأن المسؤولية عن منع عمليات الاحتيال والغش تقع على عاتق إدارة المنشأة بصفة رئيسية^(٢) ، بينما تتمثل مسؤولية المراجع في إبداء رأي مهني عن عدالة القوائم المالية وانها خالية من الأخطاء الجوهرية وفق إجراءات المراجعة التي يرى انها متوافقة مع المعايير الدولية ، كما أن المراجع لا يمكن له أن يعطي تأكيد مطلق بخلو هذه القوائم من الخطاء والغش في ظل الظروف التي قام فيها بتنفيذ إجراءات المراجعة.

ومن أجل تفادي غش القوائم المالية اشار المشرع اليمني إلى أهمية التزام العميل بالسياسات المحاسبية والثبات عليها من فترة إلى أخرى حيث أكد في المادة (٤٩) من قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ٢٠٠٤ .
^٢ - راجع الفصل الثالث المبحث الأول ، مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش.

ضرورة إشارة المراجع في تقريره إلى استخدام العميل للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والثبات في تطبيقها^(١) ، وهنا نلاحظ أن المشرع لم يوضح مدى موافقة السياسة المحاسبية المستخدمة لطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة وامكانية توافقها مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق بل أكد فقط على ضرورة الثبات على هذه السياسات وبذلك فإن المشرع اليمني قد خالف ما ورد في معايير المراجعة الدولية بهذا الشأن.

٣-٢-٢ حقوق مراجع الحسابات في التشريع اليمني

تؤكد التشريعات المهنية على ضرورة تمتع مراجع الحسابات الخارجي بحقوق تمكنه من ممارسة مهامه بطريقة مهنية وموضوعية ، ولم يكن المشرع اليمني بمنأى عن ذلك حيث حددت كثير من القوانين المرتبطة بالمهنة جملة من الحقوق التي يجب ان يتمكن المراجع منها حتى يتسنى له الإدلاء برأيه حول مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، وبذلك اشار قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في المادة (٤١) إلى مجموعة من الحقوق يجب أن يتمتع بها المحاسب القانوني تتمثل في^(٢):

١- الحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وغيرها من الوثائق وله الحق في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها أو يرى أنها ضرورية ولازمة لتأدية مهامه بصورة كاملة وصحيحة.

٢- الحق في الحصول على كافة الأدلة والقرائن التي تؤيد رايه الذي توصل إليه طبقا للمعايير والأصول المهنية ولا يجوز لأي شخص أن يمنع أو يحجب أية وثائق أو بيانات أو معلومات يراها مناسبة لتنفيذ مهامه.

٣- الحق في إبداء الرأي في القوائم المالية على النحو الذي توصل إليه طبقا لمعايير المراجعة.

٤- الحق في إجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن ومخازن الجهة الخاضعة للتدقيق وله الحق في التحقق من موجودات الجهة والتزاماتها.

٥- الحق في الحصول على ما يراه من المعلومات التي تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق وله الحق في زيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها والاستيضاح من المختصين عن النواحي التي يحتاجها لتأدية مهمته على أكمل وجه.

كما اكد القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على جملة من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها موظف الجهاز لممارسة وظيفته ، حيث جاء في المادة (١١) بياشر الجهاز

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .

^٢ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .

اختصاصاته المبينة في هذا القانون بحسب الاحوال عن طريق المراجعة والفحص والتفتيش والمعاينة وله في سبيل ذلك مباشرة الصلاحيات التالية^(١):

١- فحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها في الجهات التي تتواجد فيها ايا كانت هذه الجهات او في مقر الجهاز وله الحق في ان يفحص اي سجل او مستند او تقارير او محاضر او اوراق اخرى يراها ضرورية ولازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الاكمل وله الحق في ان يتحفظ عليها او ينسخها او يصورها متى رأى لزاما لذلك وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون كيفية فحص السجلات والمستندات المنصوص على حضر تداولها.

٢- للجهاز حق الحصول على المعلومات والبيانات التي يراها ضرورية للقيام بمهامه من ذوي العلاقة من المسؤولين القائمين بالعمل اثناء اعمال الفحص والمراجعة او السابقين لهم سواء في الجهة محل الفحص والمراجعة او في الجهات الاخرى ذات العلاقة.

٣- يكون للجهاز علاوة على الفحص والمراجعة الاعتيادية حق اجراء الفحص والمراجعة الفجائية وبدون اشعار مسبق.

٤- للجهاز الحق في المشاركة بأعمال الجرد التي تتم في الجهات الخاضعة للرقابة سواء كان الجرد في نهاية الفترة المالية طبقا للقوانين واللوائح النافذة او كان الجرد في اوقات وحالات اخرى كما يحق للجهاز القيام بجرد مفاجئ دون اشعار مسبق للمخازن والمستودعات والخزائن والاصول الثابتة واية موجودات اخرى.

٥- يعد الجهاز تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية والوحدات المعانة والتعاونيات ويرسلها الى الجهات المختصة متضمنة برأي الجهاز فيما اذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر عن حقيقة المركز المالي وعن نتائج الاعمال واي ملاحظات او تحفظات اخرى

ومما تقدم يستنتج الباحث أن كل من قانون المهنة وقانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة قد أكدا على نفس الحقوق التي يجب أن يتمتع بها مراجع الحسابات سوى كمراجع مزاول للمهنة أو كموظف في الجهاز المركزي على اعتبار أن كل منهما يمارس وظيفة واحدة تدرج ضمن مهام الرقابة والتأكد من الاستخدام الكفوء لموارد المنشأة وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها إلا ان موظف الجهاز المركزي أكثر تقيدا باللوائح والأنظمة النافذة.

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، مرجع سابق، مادة (١١).

كما أكد على تلك الحقوق السابقة ما جاء في قانون الشركات التجارية رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م ، حيث جاء في المادة (١٧٧) أن بإمكان مراجع الحسابات الاطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها وغيرها من الوثائق وله الحق في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها، وله ان يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها ، وعلى رئيس مجلس الإدارة أن يمكن المراجع من كل ذلك^(١).

كما أن المشرع لم يتوقف عند منح هذه الحقوق القانونية للمراجع لتمكينه من أداء عملية المراجعة بمهنية بل أنه مكن المراجع من ممارسة مهامه داخل الشركة حتى وأن اختلف مع إدارة الشركة محل المراجعة ، وبالتالي فقد قطع الطريق على الإدارة في عزل المراجع وتغييره متى ما أرادت ذلك طالما وأن المراجع يؤدي وظيفته بمهنية وبشكل قانوني ولم يظهر منه ما يخالف قانون المهنة والقوانين والقرارات النافذة ، وذلك طبقا لما ورد في المادة (٤٢) من قانون المهنة.

يتضح للباحث من نصوص المواد أعلاه أن المشرع اليمني قد منح مراجع الحسابات الخارجي كثير من الحقوق التي تمكنه من ممارسة مهام المراجعة دون أي تعقيدات حيث يمكنه بموجب هذا الحق أن يتأكد من كافة المستندات والسجلات والموجودات والالتزامات والإحاطة بكافة المعلومات دون اعتراض من أي جهة وفي أي وقت وأي مكان شاء ، وبهذا يرى الباحث أن مراجع الحسابات متى ما قام بتحديد نطاق المراجعة بشكل مناسب وتمكن من ممارسة هذه الحقوق دون عوائق فإنه يستطيع أن يمارس رقابة فعالة عن مدى كفاءة الإدارة في استخدام موارد المنشأة، كما ان هذه الحقوق تمنحه السلطة والصلاحيه لممارسة مهامه بغطاء قانوني والتخلص من أي ضغوط يمكن أن تؤثر على رأيه.

٣-٢-٣ قواعد وآداب السلوك في التشريع اليمني

يعتمد نجاح أي مهنة بمدى التزام أفرادها بالقواعد الأخلاقية التي تُكرس اولا التمسك بالقيم الفاضلة والتي تكون بمثابة الحصن المنيع لتجنب الضغوط وثانيا الشعور بمسؤولية منتسبها تجاه المجتمع والعمل على النهوض بمستوى الخدمات التي يقدمونها، وعلى هذا الأساس حرصت كثير من المنظمات المهنية المحاسبية على إصدار دليل لمعايير وقواعد السلوك المهني تكون بمثابة دستور للسلوك الأخلاقي الذي يجب أن يلتزم به ممارسو المهنة ، إلا أن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية تفتقر إلى مثل هذا التشريع الذي يجب أن يوضح حدود علاقة مراجع الحسابات مع العملاء والجمهور وزملاء المهنة.

إلا أنه لضرورة تنظيم المهنة أشارت بعض القوانين إلى بعض القواعد الأخلاقية التي وردت في قواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن الاتحادات والمنظمات المهنية الدولية ، فقد قام المشرع اليمني بحظر

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م ، مرجع سابق ، المادة (١٧٧) ،

ممارسة بعض الأعمال على المراجع التي يمكن أن تؤثر على استقلاليته ، حيث جاء في المادة (٥٢) من قانون المهنة: لضمان استقلالية وحياد المحاسب القانوني المزاوّل يحظر عليه الآتي^(١):

١- العمل في وظائف الدولة أو القطاع العام أو المختلط أو الخاص سواء كان بأجر أو بدون أجر باستثناء أساتذة الجامعات اليمنية مع عدم الإخلال بما ورد في المادة (٧٤) من هذا القانون.

٢- احتراف الأعمال التجارية أو الصناعية أو أية مهنة أخرى.

٣- استخدام وسائل الإعلان في الدعاية لنفسه بطريقة مخلة بشرف المهنة.

٤- منافسة زملائه في المهنة والمضاربة فيها للحصول على تكاليف العمل بصورة تسيء للمهنة.

٥- قبول التكليف بالعمل كمحاسب قانوني في أي جهة يكون شريكاً فيها أو عضو في مجلس إدارتها أو قائماً بأي عمل إداري أو تجاري أو مالي فيها أو يكون قريباً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو المدير العام حتى الدرجة الرابعة ، ويكون باطلاً كل تكليف بذلك.

٦- أن يتعامل مع الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها بالشراء أو البيع أو المقايضة أو الاستئجار أو ما في حكم ذلك ، ولا يسري ذلك الحظر على التعامل الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة.

٧- أن يدقق حساب وحدة سبق له العمل بها كموظف ما لم يمض على تركه العمل فيها مدة ثلاث سنوات على الأقل.

ويلاحظ الباحث من نصوص فقرات المادة أعلاه أنها تحظر على مراجع الحسابات القيام ببعض الأعمال التي قد يكون لها تأثير سلبي على استقلاله وحياده ومن ثم على حكمه المهني ، إلا أن الباحث يرى أن هناك تناقض واضح في بعض فقرات هذه المادة ، حيث حظر المشرع على المراجع العمل بأي وظيفة أو احتراف أي عمل بشكل مطلق باستثناء أساتذة الجامعات بحسب الفقرة (١) والفقرة (٢) بينما يفهم من نص الفقرة (٥) أن بإمكان أي مراجع أن يكون شريكاً في أية شركة أو عضو في مجلس إدارتها أو أن يمارس عمل إداري أو تجاري أو مالي فيها بشرط ألا يقبل التكليف فيها بالعمل كمحاسب قانوني.

كما أشار قانون المهنة إلى ضرورة التزام المراجع بالكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة كأحد المبادئ الأخلاقية التي أكدت عليها قواعد وآداب السلوك المهني الدولية ، حيث أشار إلى تلك المبادئ في المادة (٤٣) وأكد في المادة (٤٥) على أهمية تطوير المراجع لمهاراته ومتابعة التطورات الحديثة في المهنة للمحافظة على كفاءته المهنية ، كما شدد نفس القانون على التزام المراجع بالسلوك المهني من خلال ضرورة

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤.

مراعاة القوانين النافذة والتأكد من تطبيقها ، كما أكد ايضا على أهمية أن يحافظ المراجع على سرية معلومات العميل حيث جاء في المادة(٥٥) من قانون المهنة بأنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يفشي المعلومات والأسرار التي أطلع عليها من خلال عمله إلا في الحالات التي توجب القوانين النافذة خلاف ذلك ، كما أكد على مبدئ نزاهة المراجع وضرورة التحلي بالأمانة المهنية من خلال التشديد بعدم إبداء رأي مخالف لحقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم جواز التوقيع على تقارير لم تدقق محتوياتها من قبله او من قبل فريق عمله وذلك بحسب المادة (٥٦).

ومما تقدم يرى الباحث ان المشرع اليمني قد حاول أن يستوعب بعض المبادئ الأساسية التي تضمنتها دساتير المهنة في معظم دول العالم من خلال التأكيد عليها في قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، إلا أن الباحث يرى أن ذلك غير كاف ، حيث أن تلك المبادئ العامة بحاجة إلى مزيدا من الشرح والتفسير وتوضيح بعض الحالات في التطبيق العملي التي يمكن أن تكون مثار اختلاف وجدل وهل تتعارض مع آداب السلوك أم لا ؟ بالإضافة إلى ذلك أغفل القانون بعض مبادئ وقواعد السلوك والتي أكدت عليها كثير من المنظمات المهنية حيث لم يوضح الطريقة التي يتم بها قبول العملاء وكيفية المحافظة عليهم ، ولم يتطرق أيضا إلى قانونية ارتباط المراجع بالأنشطة غير القانونية للعميل أو مدى استعداد المراجع لقبول عمليات غير مؤهلا لأدائها بكفاءة وهذا ما يطلق عليه بالتعيين المهني ، كما ان القانون لم يوضح علاقة المراجع بزاملاته ، ونتيجة لذلك يرى الباحث ضرورة إصدار دليل بقواعد وآداب السلوك المهني يساعد في تنظيم مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية.

٣-٢-٤ مسؤولية مراجع الحسابات في التشريع اليمني

تشير معايير المراجعة الدولية إلى أن الهدف من إجراء عملية المراجعة هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال تعبير المراجع عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة ، ويتطلب إصدار هذا الرأي ضرورة أداء المراجع لوظيفته وفق معايير المراجعة الدولية ومتطلبات السلوك الأخلاقي^(١) . وبهذا الشأن تؤكد القوانين المحلية على هذا الهدف وأهمية أداء المراجع لوظيفته وفقا لأصول المهنة ، وعلى ذلك فإن مسؤولية المراجع تتوقف على مدى مخالفته لهذه الأصول وعدم التزامه بمتطلبات السلوك الأخلاقي للمهنة.

أن الجهات المستفيدة من تقرير المراجع تنظر إلى هذا التقرير على أنه يتضمن بيانات معتمدة من جهة مهنية لديها التأهيل الكافي والخبرة العملية التي تمكنها من إصدار هذا الرأي ، وعليه فإن تقصير المراجع في أداء وظيفته وفقا لمعايير المراجعة قد يلحق الضرر بهؤلاء المستفيدين والذين يمثلون جهات مختلفة تتنوع

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين ، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ، المعيار رقم (٢٠٠) ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص. ٧٨.

وتختلف أهدافهم وحاجاتهم من المعلومات ، كما أن هذه الجهات قد ترتبط بعلاقة تعاقدية مع المراجع بهدف الحصول على خدماته وقد تكون مستفيدة من هذه الخدمات دون الحاجة للدخول في مثل هذه العلاقة ، وبالتالي فإن مسؤولية مراجع الحسابات تجاه كل هؤلاء تختلف باختلاف نوع العلاقة مع كل جهة كما أنها تختلف باختلاف الأسباب التي أدت إلى تعرض الآخرين للضرر . وعلى ذلك يمكن تناول مسؤولية مراجع الحسابات في التشريع اليمني أمام كل هذه الجهات وفقاً للنمط الذي تم به تناول أنواع هذه المسؤولية في مبحث سابق من خلال توضيح المسؤولية القانونية والمهنية لمراجع الحسابات في التشريع اليمني.

٣-٢-٤-١ المسؤولية القانونية للمراجع في التشريع اليمني

اشرنا سابقاً إلى أن المسؤولية القانونية تنشأ عند تقصير المراجع ومخالفته للقوانين النافذة والأنظمة المعمول بها ، فقد تكون هذه المخالفة ناتجة عن الإهمال وعدم بذل العناية الواجبة وتسمى مسؤولية مدنية أو قد تكون ناتجة عن فعل متعمد يجرمه القانون وتسمى مسؤولية جنائية.

أولاً: المسؤولية المدنية للمراجع في التشريع اليمني

يتعرض المراجع للمسؤولية المدنية في حال توفر ثلاثة أركان أساسية تتمثل في خطأ يصدر من المراجع ، وترتب ضرر من جراء هذا الخطأ يصيب الغير ، وكذلك وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر^(١) ، وعلى ذلك لا يمكن تحديد المسؤولية وترتب الجزاء دون وجود ضرر مترتب على الخطأ كما أنه لا بد من التأكد من أن هذا الخطأ هو المنتج للضرر والمتسبب فيه ، وقد اشار المشرع اليمني إلى تحديد المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات وفق هذه الأركان الثلاثة حيث نصت المادة (٥٧) من قانون المهنة على أن "المحاسب القانوني مسؤول قبل الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها عن الضرر الذي يلحق بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله أو عند ممارسته مهنته ، كما يعتبر المحاسب القانوني مسؤولاً عن الضرر الذي يصيب المالكين أو الغير بسبب تلك الأخطاء وفي كل الحالات إذا تعدد المحاسبون القانونيون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن قبل المالكين والغير"^(٢).

ويلاحظ الباحث من خلال نص المادة أعلاه أن المشرع أكد على ضرورة ترتب الضرر بسبب خطأ المراجع كما أنه حمل المراجع مسؤولية هذا الضرر سواء المترتب على عميل المراجعة أو المترتب على الأطراف الأخرى المستفيدة من تقريره ، وبذلك فإن المشرع اليمني لم يقتصر في تحميل المسؤولية على المراجع بسبب العلاقة التعاقدية بينه وبين العميل فقط بسبب اخلاله ببنود العقد ، بل أكد على امتداد هذه المسؤولية طالما كان إهمال المراجع يلحق الضرر بالآخرين .

^١ - عبيد سعد شريم ، لطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، الأمين للنشر والتوزيع ، صنعاء ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٧م ص. ٨٥.

^٢ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤.

كما أشارت المادة (٥٨) من نفس القانون أن المحاسب القانوني مسؤول عن الضرر الناتج عن الإهمال والخطأ الجسيم الذي يلحق بالطرف الثالث المستخدم للقوائم المالية المدققة من قبله بشرط أن يكون الطرف الثالث حسن النية . ويلاحظ من خلال هذه المادة أن هناك تناقض في نصوص المادتين (٥٧) و (٥٨) حيث اكدت الأولى على أن المراجع مسؤول عن الخطأ الذي يصيب الغير بينما أشارت الأخرى إلى انه مسؤول عن الضرر الناتج عن الإهمال والخطأ الجسيم ، وبالتالي يفهم من ذلك أن مسؤولية المراجع تسقط عن الضرر الناتج عن الخطأ غير الجسيم ، إلا أن المادة (٥٩) في تحديدها لمسؤولية المراجع عن أعمال مساعديه اعتبرت أن المراجع مسؤول عن الضرر الذي يصيب الجهة أو المالك أو الغير نتيجة الأخطاء أو الإهمال الذي يتسبب به هؤلاء المساعدين ، وبذلك فإن هذه المادة أيضا لم تحدد أي نوع من أنواع الخطأ الذي يصيب الغير يدخل تحت مسؤولية المراجع.

كما تطرق قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م للمسؤولية المدنية لمراجع الحسابات الخارجي عن الضرر المتسبب فيه ، حيث جاء في المادة (١٨٣) عن مسؤوليته عن هذا الضرر ما يلي^(١):

١- يكون مراقب الحسابات مسؤولا قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله ، وإذا تعدد المراقبون المشتركون في الخطأ كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن.

٢- تسقط دعوى المسؤولية المدنية المذكورة في الفقرة السابقة بمضي سنه من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تلي فيها تقرير المراقب وإذا كان الفعل المنسوب إلى المراقب يكون جريمة فلا تسقط دعوى المسؤولية إلا بسقوط الدعوى العامة.

٣- يسأل المراقب عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير بسبب خطأه.

ومما تقدم يرى الباحث أن المشرع اليمني قد خلط بين المسؤولية العقدية لمراجع الحسابات والنتيجة عن انتهاك بنود العقد الذي ينظم العلاقة بينه وبين العميل وبين المسؤولية التقصيرية الناتجة عن بذل المستوى المعقول من العناية المهنية اللازمة والتي ينتج عنها خطأ غير جسيم ولم يوضح حدود هذه المسؤولية قبل الغير، كما انه أيضا لم يوضح المقصود بالغير هل هو المستفيد الرئيس الذي يتوقع المراجع اعتماده على القوائم المالية المدققة ام أنه طرف آخر غير متوقع ، حيث يعتبر المراجع مسؤولا امام العميل عن الضرر الناتج عن الخطأ سواء نتيجة مخالفته لبنود العقد أو الإهمال غير الجسيم بينما تعتبر مسؤولية المراجع أمام الغير عن الإهمال غير الجسيم محل جدل واسع في الفكر المحاسبي.

ثانيا: المسؤولية الجنائية للمراجع في التشريع اليمني

سبق الإشارة إلى أن المسؤولية الجنائية تتجم عن فعل يُجرمه القانون يقوم به مراجع الحسابات بشكل متعمد وينتج عنه ضرر يلحق بالمجتمع ولذلك فإن النيابة العامة هي من يقوم بتحريك الدعوى وليس

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م ، مرجع سابق .

الشخص المتضرر كما هو الحال في المسؤولية المدنية ، وقد أشار المشرع اليمني إلى تجريم بعض الأفعال التي يمكن للمراجع أن يتعمدها وتلحق الضرر بالآخرين ، حيث جاء في المادة (٧١) من قانون المهنة ، مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى النافذة يعاقب المحاسب القانوني بالحبس مدة لا تتجاوز سنتين ولا تقل عن ستة أشهر إذا ارتكب الأفعال التالية^(١):

١- دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حساب أو وثيقة في سياق ممارسته للمهنة.

٢- وضع تقرير مغاير للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة في وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسته المهنة.

٣- صادق على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

٤- لم يبلغ الجهة المعنية بجرائم الاختلاس أو التزوير أو الغش أو التحايل المشار إليها في المادة (٥٠).

٥- أفشى أسرار الشركة.

٦- صادق بتوقيعه على تقارير عن حسابات لم تدقق من قبله أو من قبل العاملين تحت إشرافه.

ويلاحظ الباحث أن المشرع اليمني عندما جرّم هذه الأفعال قد أفترض العلم والقصد لدى مراجع الحسابات بقيامه بهذه الأفعال ويتضح ذلك من خلال صيغة الأفعال التي بدأت بها فقرات المادة ، كما أنها أيضا تتصف بالخطأ الجسيم أو أنها مخالفة صريحة لقواعد المهنة وآداب السلوك ، إلا أنه يعاب على هذه المادة أن المشرع في الفقرة (٤) أشار إلى تجريم عدم ابلاغ الجهة المعنية بأعمال الغش والاحتيايل والتزوير وأشار إليها في المادة (٥٠) من هذا القانون بالجهات ذات العلاقة ، وبالتالي يلاحظ الباحث ان المشرع لم يوضح المقصود بالجهة المعنية أو بالجهات ذات العلاقة ، فهل يقصد بها الجهة الأعلى مباشرة في المستوى الإداري لمرتكب التحريف أم الجمعية العمومية أم هي الجهات المسؤولة عن الحوكمة في الشركة أم هي سلطات رقابية خارج الشركة؟ وبالتالي فإن عدم توضيح الجهة بدقة قد يترك المجال للاجتهاد والتأويل وقد يخلق مخرجا للمراجع للتهرب من مسؤولياته وافلاته من العقاب . وعليه يرى الباحث أنه لا بد من توضيح هذه الجهة التي يجب على المراجع ابلاغها وذلك بالاعتماد على نوعية المخالفة التي تم ارتكابها وكذا المستوى الإداري الذي قام بها وفق ما جاءت به معايير المراجعة الدولية ، حيث انها ألزمت المراجع بأهمية التدرج في التبليغ عن الغش للمستوى الإداري المناسب (والذي يكون على الأقل المستوى الإداري الأعلى مباشرة) أما إذا كان لدى المراجع شكوك بأن إدارة المنشأة يمكن أن تكون على علاقة بعملية الغش والاحتيايل

^١ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م، مرجع سابق ، ٢٠٠٤.

فإن المراجع يقوم بإبلاغ المكلفين بالرقابة داخل المنشأة ، بينما إذا وجد المراجع ما يبهر شكوكه حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالرقابة فإنه قد يضطر في إطار القوانين السائدة إلى ضرورة إبلاغ جهات خارج المنشأة^(١).

كما اعتبر المشرع أن كل المظاهر التي تسيء إلى استقلالية المراجع كما حددها في المادة (٥٢) من قانون المهنة - والتي تم التطرق إليها سابقاً- تمثل أعمال يعاقب عليها القانون ، حيث جاء في المادة (٧٢) يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة ولا تقل عن ستة أشهر أو بغرامة مالية لا تقل عن (100,000) مائة ألف ريال ولا تزيد على (300,000) ثلاثمائة ألف ريال كل من خالف أحكام المادة (٥٢) من هذا القانون.

كما ورد في القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م بشأن الشركات التجارية ما يجرم مراجع الحسابات على ارتكابه بعض الأفعال التي تخالف القانون ، حيث جاء في الفقرة (٢٨٨) مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر ولا تتجاوز سنتين ، أو بغرامة لا تقل عن سنتين ألف ريال ولا تتجاوز أربع مائة وثمانين ألف ريال مراجع الحسابات عند قيامه بالأعمال التالية^(٢):

١- مصادقته على توزيع أرباح صورية أو توزيع أرباح أو فوائد بخلاف احكام هذا القانون أو عقد الشركة أو نظامها مع علمه بهذه المخالفة.

٢- استيلائه على مكافأة أكثر مما هو منصوص عليه في هذا القانون أو عقد الشركة.

٣- تعمد المراجع أو معاونيه أو مستخدم وضع تقارير كاذبة عن نتيجة مراجعته أو يخفي عمدا وقائع جوهرية في التقرير الذي يقدمه للشركاء أو للجمعية العامة.

٤- افشى المراجع أو معاونيه أو مستخدم عنده لأسرار الشركة أو استغلالها لجلب نفع له أو لغيره.

ويلاحظ الباحث أن قانون الشركات في هذه المادة أورد نفس الأفعال التي نص عليها قانون المهنة في المادة (٧١) بالتجريم والعقاب مما يدل على إدراك المشرع لخطورة الضرر المترتب على المجتمع من جراء القيام بها وكذا للحفاظ على سمعة المهنة وثقة المنتمين من خدمات المراجع إلا أنه من وجهة نظر الباحث لم يوفق في وضع العقوبة المناسبة والرادعة والتي يمكن أن تجعل المراجع قبل أن يقوم بارتكاب الخطأ الجسيم أن يفكر في حجم العقوبة التي يمكن أن يتعرض لها إذا ما تمت مقاضاته ، على اعتبار أنه يمكن

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، معيار رقم (٢٤٠) ، مرجع سابق ، ٢٠٠٩ ، ص ص. ١٧٣-١٧٤.

^٢ - وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤ .

أن تكون المنفعة المترتبة على مخالفته لأصول المهنة أكبر من الغرامة التي يمكن ان يتحملها في حالة إقامة الدعوى ضده وإثبات تورطه.

٣-٢-٤-٢ المسؤولية المهنية للمراجع في التشريع اليمني

تهدف المنظمات المهنية المحلية إلى تطوير مهنة المراجعة بشكل مستمر والحفاظ على مستوى جودة عالية للخدمات التي يقدمها المراجع عن طريق اصدار القوانين والتشريعات التي يجب على أعضاء المهنة أن يلتزموا بتطبيقها ، وبالتالي فإن مخالفة الأعضاء لهذه التشريعات المهنية تعرضهم للمسؤولية التأديبية من قبل الجهة المشرفة على تنظيم المهنة ، وبهذا الشأن اشار البعض إلى أن القوانين المنظمة للمهنة تتضمن عادة حقوق ومسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي وكذا قواعد وآداب السلوك التي يجب أن يلتزم بها المراجع، وفي حالة مخالفته لهذه الأحكام أو لجزء منها فإنه يعرض نفسه للمساءلة أو المحاكمة التأديبية التي تحددها المنظمة المهنية^(١). وقد اشرنا سابقا إلى أن قانون المهنة أكد على ضرورة التزام المراجع بالأصول المهنية وأن يبذل العناية الواجبة عند مباشرة أعمال المراجعة للعميل بحسب ما ورد في المادة (٤٣) ، كما أنه أكد أيضا على تعرض المراجع إلى العقوبة التأديبية في حالة عدم التزامه بذلك ، حيث جاء في الفقرة (أ) من المادة (٦٧) مع عدم الاخلال بإقامة الدعوى الجنائية أو المدنية عند الاقتضاء يعاقب كل محاسب قانوني إذا لم يراع الأصول المهنية بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

- التنبيه الخطي.
- الإنذار الخطي.
- التوقيف المؤقت للترخيص بما لا يتجاوز ثلاث سنوات.

كما خول قانون المهنة إقامة عقوبة التأديب عن طريق مجلس خاص يسمى مجلس التأديب ، حيث جاء في الفقرة (ب) من المادة السابقة "يكون تأديب المحاسبين القانونيين بمعرفة مجلس تأديب تبين اللائحة طريقة تشكيله ونظام سير العمل فيه والقواعد والإجراءات الخاصة بالتظلم من قراراته"^(٢). إلا أنه يلاحظ أن اللائحة التنفيذية لهذا القانون لم يتم صدورها إلى يومنا هذا.

ويلاحظ الباحث أن العقوبات التأديبية التي نص عليها قانون المهنة لا يمكن أن تكون رادعة كما أنها ليس بمستوى المخالفة والضرر الذي يتسبب فيه المراجع للمهنة والمجتمع ، فعدم التزام المراجع بأصول المهنة ومعايير السلوك المهني لا يمس فقط المستفيدين من خدمات المهنة بل أنه يعرض المهنة ذاتها لخطر كبير على اعتبار أن سمعة منتسبها تمثل الركيزة الأساسية لاستمرار الثقة في خدماتها ، وبالتالي فإن أي منظمة مهنية تسعى إلى المحافظة على عملائها وعلى سمعتها لا بد أن تشرع من الأحكام ما يحافظ على هذه

^١ - محمد علي حماد، عصام عبدالمنعم اسماعيل، المراجعة تأصيل علمي وتطبيق عملي، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، ١٩٩٨م، ص.١٧٦.

^٢ - وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م ، مرجع سابق ، ٢٠٠٤م.

السمعة . إذ شدد دليل قواعد السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين شدد على أي منظمة أو هيئة عضو في الاتحاد الدولي أن تطبق معايير أكثر صرامة مما جاء في هذا الدليل^(١).

بالإضافة الى ذلك فإن عدم صدور اللائحة التنفيذية لقانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في اليمن يعرقل من تنفيذ ما جاء به القانون من عقوبات تأديبية - على الرغم من تواضعها- على اعتبار ان عدم صدور اللائحة تعني ضمنا عدم تشكيل مجلس التأديب والذي خول إليه سلطة معاقبة المخالفين من المراجعين القانونيين ، كما ان اللائحة هي من تبين طريقة تشكيل المجلس ونظام عمله.

ومن الاستعراض السابق لمسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي في التشريع اليمني يخلص الباحث إلى أن المشرع تناول كثير من هذه المسؤوليات كما جاءت في دساتير تنظيم المهنة في كثير من الدول العربية والأجنبية إلا أنه يُلاحظ وجود قصور في جوانب أخرى لم يشتمل عليها قانون تنظيم المهنة وكذا وجود بعض المآخذ على ما ورد من مواد بهذا الشأن يمكن بحسب رأي الباحث حصرها في النقاط التالية:

١- عدم إشارة القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات إلى مسؤولية إدارة العميل عن إعداد القوائم المالية وما يمكن ان تحتوي عليه من أخطاء مادية يمكن أن تؤدي إلى تشويه النتائج ، الأمر الذي يترك انطباع لدى مستخدمي هذه التقارير المدققة من قبل المراجع ان المسؤولية تقع على عاتق المراجع بشكل كامل وهذا يتنافى مع ما أكدت عليه معايير المراجعة الدولية.

٢- أكد المشرع اليمني على ضرورة تمسك المراجع بالأصول المهنية ولم يحددها بدقة على اعتبار أن أصول المهنة تختلف من بلد إلى آخر وما هو مقبول في بلد معين قد يعد انتهاك للأصول المهنية في بلد آخر مما يعني عدم وجود مرجعية يمكن الاحتكام إليها عند مقاضاة المراجع واتهامه بمخالفة أصول المهنة، وبالتالي كان الأجدر بالمشرع اليمني أن يلزم المراجع باتباع معايير المراجعة الدولية في ضل عدم وجود معايير محلية تنظم مهنة مراجعة الحسابات في اليمن.

٣- أن قانون المهنة في كثير من مواد استعرض مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات على شكل مفاهيم عامة لا يمكن أن تعطي معنى دقيق وواضح في تحديد المسؤولية بل أن بعض من هذه المفاهيم تحمل معاني مختلفة فتارة نرى المشرع يشير إلى تحديد مسؤوليات المراجع وفق أصول المهنة المتعارف عليها وتارة وفق معايير المراجعة الأمر الذي يمكن أن يخلق نوع من الالتباس سواء لدى المراجع او حتى لدى المنتفعين من خدمات المراجعة ، وبالتالي يرى الباحث أن هذه المسؤوليات بحاجة إلى مزيدا من التوضيح والتفسير من خلال التعجيل بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون المهنة.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، مرجع سابق ، ٢٠١٠ ، ص. ٧.

٤- التناقض الواضح في بعض مواد وفقرات قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات الأمر الذي لا يمكن من تحديد المسؤولية بشكل واضح وعدم تحقيق العدالة بين المتنازعين.

٥- الميل الواضح للمشرع اليمني في تخفيض العقوبة لكل من يخالف الأصول المهنية ويتسبب في أضرار جسيمة سواء للعميل أو للمجتمع بشكل عام ، وهذا برأي الباحث يخالف الاتجاه الحالي للمنظمات المهنية الدولية والجهات الرقابية العليا والتي تتجه نحو تشديد العقوبة على من يثبت أذنته بالتلاعب في معلومات التقارير المالية ، حيث شرع قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية عقوبة السجن لتصل إلى عشرين سنة لمن يخالف قواعد وآداب السلوك ويتسبب في تحريفات جوهرية تتضمن الغش والاحتيال.

خلاصة الفصل

تناول الباحث في هذا الفصل مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي عن اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية وخلص الباحث إلى أن مستخدمو معلومات التقارير المالية يتوقعون من المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة أن يقوم بتصحيح كافة الأخطاء في البيانات المالية وأن يكتشف عمليات الغش والتلاعب في معلومات التقارير المالية ، إلا أن مسؤوليات المراجع كما حددتها معايير المراجعة تنحصر في أن يقوم المراجع بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالطريقة التي تمكنه من الوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة تعرض بصدق وعدالة وتعتبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة محل المراجعة وأنها خالية ككل من التحريفات الجوهرية .

كما خلص الباحث أيضا إلى أن المراجعة تعتبر أحد الأدوات الرئيسية التي يستخدمها أصحاب رأس المال للرقابة على أداء الإدارة ومدى كفاءتها في استخدام موارد المنشأة وأنها تساعد الإدارة في تخفيض مشكلات الوكالة الناتجة عن إخفاء الإدارة لبعض المعلومات التي يمكن أن تستخدم لتحقيق مكاسب ذاتية ، بالتالي فإن مسؤولية المراجع تأتي للتأكد من أن إدارة المنشأة تستخدم البدائل المحاسبية المناسبة والتي تؤدي إلى تمثيل البيانات المالية للمركز المالي الحقيقي للمنشأة وإلا فإن المراجع يصدر رأيا متحفظا أو عكسيا ، كما أنه في ظل الظروف التي ينفذ فيها مراجع الحسابات مهام المراجعة فإنه يصعب على المراجع أن يعطي تأكيد مطلق بخلو البيانات المالية من التحريفات المادية ، إلا أن ذلك لا يعفيه من بذل العناية المهنية الواجبة وممارسة الشك المهني من خلال التدقيق بشكل أكبر بالاعتماد على خبرته السابقة عن الظروف والمعاملات التي يمكن أن تكون موضع احتيال بهدف تخفيض مخاطر التحريفات إلى مستوى معقول .

كما أن إدارة المنشأة قد تعتمد تعطيل بعض ضوابط نظام الرقابة الداخلية لتمرير بعض الممارسات المشبوهة أو أن إجراءات النظام تحتوي على بعض القصور والتي لا تستطيع ان تمنع بعض التجاوزات

وعلى هذا الأساس يجب على المراجع أن يعمل على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل بشكل جيد حتى يتمكن من تشخيص عيوب النظام وتحديد مخاطر الرقابة حتى يتمكن من تخطيط عملية المراجعة وتحديد نطاقها بشكل جيد، كما خلص الباحث أيضا في إطار مسؤولية المراجع عن استمرارية المنشأة من أنه يجب أن يدقق فيما إذا كان هناك أحداث أو ظروف يمكن أن تثير شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال إجراءات المراجعة العادية.

كما استعرض الباحث في المبحث الثاني مهام ومسؤوليات مراجع الحسابات في التشريع اليمني وخلص الباحث إلى أن قانون المهنة حدد مهام المراجع الرئيسية في مراجعة وتدقيق الحسابات والقوائم المالية وإبدا رأيه فيها وفق الأصول المهنية وأوجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة من خلال تصميم إجراءات المراجعة المناسبة والتبليغ عن كافة الأعمال غير المشروعة والزام العميل باتباع سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى ، كما وضح الحقوق التي يجب أن يتمتع بها المراجع حتى يتمكن من تنفيذ وظيفته في إطار القانون وألزمه باتباع المبادئ الأخلاقية للمهنة إلا أنه لم يشتمل هذا الالتزام على جميع هذه القواعد كما أنها جاءت في سياق العموم ولم تعطي تفسيرات واضحة لمواجهة مشاكل التطبيق العملي ، كما بين المشرع اليمني مسؤولية مراجع الحسابات تجاه العميل والأطراف الأخرى عن الضرر الذي يمكن أن يلحق بهذه الجهات نتيجة إهماله في أداء وظيفته ، كما حمله مسؤولية جنائية في حالة تعمده تحريف بيانات القوائم المالية بهدف غش المستفيدين ، كما وضع العقوبات التأديبية التي يجب على الجهات المختصة تطبيقها على كل من يخالف آداب وقواعد السلوك ومعايير المهنة.

كما خلص الباحث إلى أنه بالرغم من اجتهاد المشرع اليمني في تحديد كثير من المهام والمسؤوليات لمراجع الحسابات إلا أنها لم تصل إلى المستوى الذي يمكنه به من تنظيم المهنة على الوجه المطلوب بسبب عدم وجود معايير مهنية محلية وكذلك افتقار المهنة دستور للسلوك الأخلاقي والذي يمكن بواسطتهما تجاوز كثير من الصعوبات التي تعاني منها مهنة مراجعة الحسابات في اليمن.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تتمثل وظيفة مراجع الحسابات الخارجي في رقابة الإدارة فيما إذا كانت تستخدم موارد المنشأة بكفاءة ويتم تنفيذ هذه الوظيفة تحت مظلة المعايير والتشريعات المنظمة للمهنة ، إلا أن إدارة المنشأة بحكم سلطتها في إعداد بيانات القوائم المالية يمكنها من اختيار ما يناسبها من السياسات المحاسبية والتي تقرها معايير المحاسبة وبالتالي تعمل على تشويه هذه البيانات وعدم تمثيلها للواقع ، ويأتي هنا دور المراجع لإبداء موقف حول صحة اختيارات الإدارة وقدرته في الحد من تأثيراتها السلبية على القوائم المالية ، إلا أن هذا الموقف - برأي الباحث- قد يتأثر سلباً أو إيجاباً بمجموعة من العوامل بحسب درجة توفرها ، وعلى ذلك يهدف الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار أثر هذه العوامل على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة . وتحقيقاً لهذا الهدف قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض و تحليل البيانات ومناقشة الفروض

المبحث الأول

إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على اجراءات الدراسة الميدانية والتي تتمثل في اسلوب جمع البيانات ومعالجتها احصائيا وتفسيرها، واجراء اختبارات الثبات والصدق للتأكد من صلاحيتها بالاضافة الى وصف لمجتمع وعينة الدراسة والاساليب الاحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

٤-١-١-٤ مجتمع وعينة الدراسة

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وبيان أثر العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ، ويتكون مجتمع الدراسة من شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لهم والمجددين تراخيص مزاوله المهنة للعام ٢٠١٦م* ، وموظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، وكذلك الأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية اليمنية ، حيث اختار الباحث عينة الدراسة عن طريق العينة (الطبقية) وهي إحدى العينات الاحتمالية التي يتم اختيار مفرداتها عشوائيا بعد تقسيم مجتمع البحث إلى فئات ، وقد تمثلت عينة الدراسة في عدد من المفردات من الفئات الثلاث المختارة ضمن مجتمع البحث في كل من محافظتي صنعاء وعدن نتيجة تركيز نشاط شركات ومكاتب المراجعة في هاتين المحافظتين (باستثناء محافظة تعز والتي لم يتمكن الباحث من اختيار عينه منها بسبب ظروف الحرب) ، وقد وزع الباحث (١٦٠) استبانة عاد منها (١٤٦) استبانة وبنسبة استجابة بلغت (٩١.٣%) ، كما انه من بين الاستبانات المعادة هناك (٩) استبانات غير صالحة للتحليل الاحصائي وبالتالي فان نسبة الاستبانات التي تم تحليلها من اجمالي الاستبانات هي (٨٥,٦%) وهي نسبة عالية ، والجدول (١/١/٤) يبين الجهات التي تم توزيع الاستبيان عليها وعدد الاستبانات الموزعة لكل جهة والاستبانات المعادة منها.

* يبلغ عدد شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية والمرخص لهم بمزاولة المهنة لعام ٢٠١٦م وفق دليل المحاسبين القانونيين لعام ٢٠١٦م الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين ١٨ شركة و ٢٤٠ مكتب محاسبة ومراجعة.

جدول (١/١/٤)

توزيع الاستبانات على جهات عينة الدراسة

م	الجهة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المعادة	النسبة المئوية %
١	شركات ومكاتب المراجعة	90	81	90.0
٢	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	45	43	95.6
٣	الأكاديميون	25	22	88.0
	الإجمالي	160	146	91.3

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

٤-١-٢ أداة الدراسة الميدانية

اعتمدت الدراسة على وسيلة الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة وتحقيقاً للغرض السابق للاستبانة قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء من خلال الاطلاع على أدبيات الفكر المحاسبي ذات الصلة بموضوع البحث وكذا الاطلاع على ما توفر من الدراسات السابقة للاستفادة منها في تصميم محاور الاستبانة ، حيث تهدف هذه المحاور الى قياس رأى أفراد العينة حول العوامل التي يمكن أن تؤثر على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في بيئة المحاسبة والمراجعة الجمهورية اليمنية، وقد تم ذلك التصميم على النحو التالي:

القسم الأول :

اختص هذا القسم بالبيانات والمعلومات العامة (المتغيرات الديموغرافية) لعينة الدراسة، حيث تضمن سبعة متغيرات هي (العمر ، المؤهل العلمي، التخصص العلمي ، الشهادات الزمالة المهنية ، جهة العمل ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة).

القسم الثاني :

تضمن هذا القسم المعلومات الفنية ويتضمن (٥٥) فقرة / عبارة ، وينقسم الى ثمانية محاور رئيسية وهي:

- ١- المحور الاول ويتضمن هذا المحور (٧) فقرات وخصصت لتوضيح الفقرات المرتبطة بتأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٢- المحور الثاني ويتضمن (٧) فقرات وخصصت لتوضيح تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

- ٣- المحور الثالث ويتضمن (٦) فقرات خصصت لتوضيح تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

- ٤- المحور الرابع ويتضمن (٨) فقرات خصصت لتوضيح تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
- ٥- المحور الخامس ويتضمن (٦) فقرات خصصت لتوضيح تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٦- المحور السادس ويتضمن (٦) فقرات خصصت لتوضيح تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٧- المحور السابع ويتضمن (٨) فقرات خصصت لتوضيح تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
- ٨- المحور الثامن ويتضمن (٧) فقرات خصصت لتوضيح وقياس موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٤-١-٣ مقياس أداة الدراسة

تم قياس درجة الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، والذي يتراوح من لا أوافق بشدة إلى اوافق بشدة، كما هو موضح في جدول رقم (٤/١/٢) أدناه:

جدول (٤/١/٢) يوضح مقياس درجة الموافقة

الدرجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	٥	أكبر من ٨٠%	درجة موافقة مرتفعه جدا"
أوافق	٤	٧٠-٨٠%	درجة موافقة مرتفعه
محايد	٣	٥٠-٦٩%	درجة موافقة متوسطة
لأوافق	٢	٢٠-٤٩%	درجة موافقة منخفضة
لأوافق بشدة	١	أقل من ٢٠%	درجة موافقة منخفضة جدا

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ٢٠١٦م

وعليه فإن الوسط الفرضي للدراسة كالاتي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها $(١+٢+٣+٤+٥) = ١٥$ $(٥/١٥) = ٣$ وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة ، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (٣) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة ، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (٣) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة.

٤-١-٤ تقييم أداة القياس

وللتأكد من صلاحية أداة الدراسة تم استخدام كل من اختبارات الصدق والثبات وذلك على النحو التالي:

١/ صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداة على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة ، وقد اعتمدت الدراسة في قياس صدق أداة الدراسة على كل من :

(أ) اختبار صدق محتوى المقياس

بعد أن تم الانتهاء من إعداد الصيغة الأولية لمقاييس الدراسة وحتى يتم التحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين والخبراء المختصين بلغ عددهم (١٤) من المحكمين في مجال موضوع الدراسة كما هو موضح في الملحق رقم (٣)، وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف، وبعد أن تم استرجاع الاستبانات من جميع الخبراء تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت عليه، مثل تعديل محتوى بعض الفقرات ، وتعديل بعض الفقرات لتصبح أكثر ملائمة ، وحذف بعض الفقرات وتصحيح أخطاء الصياغة اللغوية ، وقد اعتبر الباحث الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات المشار إليها بمثابة الصدق الظاهري ، وصدق المحتوى للأداة ، واعتبر الباحث أن الأداة صالحة لقياس ما وضعت له ، وبذلك تمّ تصميم الاستبانة في صورتها النهائية ، انظر ملحق رقم(١).

(ب) ثبات الاستبانة

يقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة^(١). وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس، وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس وقد قام الباحث بحساب معامل ثبات الاختبار باستخدام معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. كما أن انخفاض القيمة عن (0.60) دليل على انخفاض الثبات الداخلي. وتعتمد معادلة ألفا كرونباخ على تباينات أسئلة الاختبار، وتشتت أن تقيس بنود الاختبار سمة واحدة فقط، ولذلك قام الباحث بحساب معامل الثبات لكل محور على إنفراد، ثم قام بحساب

١- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١، ص ٥٦٠.

معامل ثبات المقياس ككل، وبالرغم من أن الباحث استخدم البرنامج الإحصائي SPSS لحساب معاملات الثبات، وذلك من خلال صيغة معادلة ألفا كرنباخ:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{\text{ن}}{\text{ن} - 1} \text{ (مجموع تباينات الأسئلة)}$$

$$\frac{\text{تباين الدرجات الكلية}}{\text{ن} - 1}$$

حيث أن:

ن: عدد أسئلة الاختبار وهي (٥٥) فقرة في هذه الدراسة.

والجدول التالي يوضح قيم معاملات ألفا كرنباخ لجميع محاور الدراسة:

جدول (٣/١/٤) معامل ثبات أداة الدراسة

معامل إلفا كرونباخ	عدد الفقرات	المحاور
0.84	7	١/ تأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
0.91	7	٢/ تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
0.88	6	٣/ تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
0.89	8	٤/ تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
0.79	6	٥/ تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.85	6	٦/ تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
0.82	8	٧/ تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة
0.83	7	٨/ موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.93	55	الاستبانة

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي، ٢٠١٦م

من الجدول (٣/١/٤) نتائج اختبار الصدق لجميع محاور الدراسة اكبر من (٦٠%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات لجميع محاور الدراسة حيث بلغت قيمة ألفا كرنباخ للمقياس الكلى لمحاور الدراسة

(٠.٩٣) وهو ثبات وصدق مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس (محاور الدراسة) تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

٤-١-٥ اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (اختبار كولمنجروف-سمرنوف)

يهدف هذا الاختبار لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو يعتبر اختبار ضروري لاختبار الاختبار المناسب لاختبار فروض الدراسة ، حيث نجد أنه إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإن الاختبارات المعلمية (اختبار T) تعتبر مناسبة، أم إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي فإن الاختبارات اللامعلمية (كاي تربيع) تعتبر مناسبة لاختبار فروض الدراسة، وهذا الشرط يعتبر من الشروط الهامة في الاختبارات الإحصائية المعلمية وبدون تحقيق هذا الشرط لا يمكن تطبيق الاختبار من الناحية العملية، إذا تجاهلنا ذلك الشرط وطبقنا الاختبار تكون النتائج غير منطقية وخاطئة وبالتالي كل الاستنتاجات المترتبة على الاختبار تكون بعيدة عن الصحة، وللتأكد من أن البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي تم استخدام اختبار Kolmogrov-Smirov لاختبار التوزيع الطبيعي لمحاور فروض الدراسة:

المحور الأول: تأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

جدول (٤/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقاييس عبارات المحور الأول

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٤٠٥	١/ يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة يسهم في دعم ثقة المنفعين من خدمات المراجعة.
0.000	٠.٣٣٥	٢/ يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات المستفيدة معلومات تتصف بالمصداقية.
0.000	٠.٢٨٤	٣/ يؤدي مراجع الحسابات الخارجي وظيفته المراجعة باحترافية عالية وبأعلى مستوى من الأداء حتى يمكن الاعتماد على مخرجاتها.
0.000	٠.٢٦٣	٤/ يتصف مراجع الحسابات الخارجي بالأمانة والاستقامة في كافة علاقاته المهنية والتجارية
0.000	٠.٣٢٤	٥/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب الأوضاع والظروف التي يتعرض فيها للضغوط والإغراءات حتى لا يؤثر ذلك على حكمه المهني.
0.000	٠.٢٨٥	٦/ يعمل مراجع الحسابات على تطوير كفاءته العلمية وخبرته العملية من خلال التدريب المستمر ومتابعة ما يستجد من تشريعات مرتبطة بالمهنة.
0.000	٠.٢٧٥	٧/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أداء واجباته في خدمة المجتمع ويحتل ذلك أولوية مقارنة مع اهتماماته الشخصية.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائي ٢٠١٦م.

من الجدول (٤/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور الأول أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور الثاني: تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٥/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الثاني

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٣٢٨	١/ تعمل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تضيق نطاق الاختيارات بين بدائل القياس المحاسبي.
0.000	٠.٣٠١	٢/ الثبات في إتباع سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى يساعد مراجع الحسابات الخارجي على استنتاج حكم مهني سليم.
0.000	٠.٣٣٠	٣/ يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تلزم الشركات والمؤسسات بالثبات على سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى.
0.000	٠.٣١٤	٤/ يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات التي تقضي بضرورة إفصاح إدارة العميل عن مبررات الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة.
0.000	٠.٣١٣	٥/ يساعد التقدير الشخصي لمراجع الحسابات الخارجي عند التعامل مع بعض الأحداث والمعاملات المالية على استنتاج حكم مهني سليم.
0.000	٠.٣٠٤	٦/ تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد على اختيار الطريقة المناسبة لقياس الأحداث والمعاملات المالية بصورة تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة.
0.000	٠.٣٠٣	٧/ اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية نتيجة عدم وجود معايير محلية يساعده في إصدار حكم مهني سليم.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م.

من الجدول (٥/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور الثاني أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور الثالث: تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٦/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الثالث

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٢٩٩	١/ كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة زادت معرفته بأنشطة العميل، الأمر الذي يساعد على تحسين كفاءة عملية المراجعة وانعكاسها إيجاباً على الحكم المهني للمراجع.
0.000	٠.٢٤٧	٢/ يؤدي تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة دون الحصول على المنافع المرجوة من هذا التغيير على الحكم المهني للمراجع.
0.000	٠.٢٨٣	٣/ عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة العميل وإجراءاته الرقابية وخاصة في السنتين الأولى والثانية من فترة الارتباط بالعميل قد يؤدي في أحياناً كثيرة إلى فشل عملية المراجعة.
0.000	٠.١٨٧	٤/ مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يضعف اهتمام المراجع بالعميل ويمتنع عن تسخير موارد إضافية للقيام بمهام المراجعة ، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.
0.000	٠.٢٢٤	٥/ تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي إذا أرادت استخدام السياسات المحاسبية البديلة لتحريف بيانات القوائم المالية.
0.000	٠.٢٨١	٦/ طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعميل المراجعة قد يؤدي إلى توطيد علاقته الشخصية مع الإدارة، إلا أن ذلك لا يؤثر سلباً على حكمه المهني.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م.

من الجدول (٦/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور الثالث أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور الرابع: تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٧/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الرابع

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٢٧٣	١/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل، يؤدي إلى تألف المراجع مع إدارة العميل ومن ثم الاستجابة لرغباتها.
0.000	٠.٢٦٢	٢/ تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة على استقلال المراجع ومن ثم على موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.000	٠.٢٢٣	٣/ ترتبط أتعاب المراجع مقابل الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة ارتباطاً عكسياً مع موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.000	٠.٢١٥	٤/ تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل إدارة العميل لأداء خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة يجعله خاضعاً لرغبة الإدارة، الأمر الذي ينعكس سلباً على الحكم المهني للمراجع.
0.000	٠.٢٢٢	٥/ أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وتصميم النظم المحاسبية وإعداد القوائم المالية للعميل، أمر يثير الشكوك حول حيادية المراجع.
0.000	٠.٢٠٢	٦/ تقاضي مراجع الحسابات الخارجي إتعاب مقابل خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة تفوق أو تساوي أتعاب خدمات المراجعة، أمر يثير الريبة حول أداء المراجع لوظيفة المراجعة بمهنية.
0.000	٠.٢٢٨	٧/ عدم الإفصاح عن إتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة قد يعتبر دليلاً على تواطؤ مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة في التلاعب بمعلومات القوائم المالية.
0.000	٠.٢١٧	٨/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل لا يخدم المراجع في تحسين جودة المراجعة.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي م ٢٠١٦.

من الجدول (٧/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور الرابع أقل من (٥%) وتعني هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور الخامس: تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٨/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الخامس

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٢٨٢	١/ تعدد عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وعدم اعتمادها في إيراداتها على عميل واحد يعزز من استقلالها.
0.000	٠.٢٤٤	٢/ مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها القدرة على استخدام أساليب المراجعة الحديثة والتي تساعد في أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية.
0.000	٠.٣٢٤	٣/ ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة عالمية يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع ويساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.000	٠.٢٨٢	٤/ السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة تجعلها أكثر حرصاً على أداء عملية المراجعة بجودة عالية.
0.000	٠.٢٦٥	٥/ لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على رغبته في التقرير عن اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.000	٠.٣٣٥	٦/ مكاتب المراجعة ذات الفروع المتعددة يتراكم لدى موظفيها خبرات متنوعة تساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦ م.

من الجدول (٨/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور الخامس أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعالية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور السادس: تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٩/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور السادس

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٢٦٨	١/ غياب معايير تحدد إتعاب عملية المراجعة بشكل عادل، تؤثر سلباً على موقف المراجع في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
0.000	٠.٢٥١	٢/ زيادة إتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد،

		يؤثر سلباً على موقف المراجع وتجعله يستجيب لرغبة العميل.
0.000	٠.٢٨٣	٣/ انخفاض إلتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يدفع المراجع إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة ويؤثر سلباً على جودة المراجعة.
0.000	٠.٢٦٣	٤/ المنافسة على الإلتعاب بين مكاتب المراجعة تؤثر على استقلال المراجع ومن ثم على حكمه المهني.
0.000	٠.٢٧١	٥/ تخفيض الإلتعاب المصاحب لتغيير المراجع ينعكس سلباً على كفاءة المراجع الفنية وجودة عملية المراجعة .
0.000	٠.٣٣٧	٦/ سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل المحاسبية يتطلب من المراجع زيادة الجهد المطلوب لأداء عملية المراجعة بمهنية ، الأمر الذي يدفع بالمراجع لزيادة الإلتعاب.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م.

من الجدول (٩/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور السادس أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور السابع: تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (١٠/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور السابع

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٣٣١	١/ إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد بينه وبين عميل المراجعة، يعرضه للمساءلة المدنية ويلزم بتعويض العميل في حالة تعرضه للضرر.
0.000	٠.٢٧٣	٢/ تقصير المراجع في أداء عمله بمهنية وإحاطة الضرر بالأطراف المستفيدة من تقريره، يعرضه للمسؤولية المدنية ويلزم بدفع التعويض المناسب.
0.000	٠.٢٧٧	٣/ سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات القوائم المالية، يعرضه للمسؤولية الجنائية ويوجب عليه العقاب بالسجن أو دفع غرامة مالية.
0.000	٠.٢٧٨	٤/ عدم التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة، يعرضه للمسؤولية التأديبية وتوقيع العقوبة عليه من قبل المنظمة المهنية التي هو عضو فيها.
0.000	٠.٣٠٣	٥/ تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية هو ما يدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة، وعدم الانقياد ورا رغبات عميل المراجعة.
0.000	٠.٣١١	٦/ تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية (التأديبية) من أهم العوامل التي تدفعه للالتزام

		بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة والحد من استخدام إدارة العميل للبدائل المحاسبية.
0.000	٠.٣٣٧	٧/ زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في بيانات القوائم المالية والحد من اختيارات الإدارة للبدائل المحاسبية.
0.000	٠.٢٩١	٨/ يحرص المراجع على بذل العناية الفائقة عند الارتباط بعملاء جدد، وتجنب التعاقد على تنفيذ الأعمال ذات المخاطر المرتفعة.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦ م.

من الجدول (١٠/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور السابع أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

المحور الثامن: موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (١١/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمقياس عبارات المحور الثامن

مستوى المعنوية	قيمة Z	العبارات
0.000	٠.٢٨٤	١/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون لتغيير السياسات المحاسبية من قبل الإدارة مبررات مقنعة.
0.000	٠.٣٥٦	٢/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير السياسة المحاسبية غير المبرر ليس له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية.
0.000	٠.٣٢٤	٣/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد القوائم المالية لعميل المراجعة متوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
0.000	٠.٣٢٩	٤/ يعمل مراجع الحسابات على تصميم إجراءات المراجعة بطريقة تمكنه في الحد من استخدام إدارة العميل للسياسات المحاسبية في تحريف القوائم المالية.
0.000	٠.٣٥٢	٥/ يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة.
0.000	٠.٣١٢	٦/ يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتكوين رأي لديه بعدم قيام إدارة العميل بالاختيار من بين السياسات المحاسبية.
0.000	٠.٢٩٩	٧/ يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري المناسب (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المالك) عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب تغيير السياسات المحاسبية.

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦ م.

من الجدول (١١/١/٤) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي أن قيمه مستوى الدلالة المعنوية لجميع عبارات المحور الثامن أقل من (٥%) وتعنى هذه القيم عدم توفر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات محور (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ولذلك لا يمكن استخدام الاختبارات المعلمية وعلية يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية (اختبار كاي تربيع) لاختبار دلالة الفروق.

٤-١-٦ تطبيق إستبانة الدراسة

بعد أن أصبحت أداة الدراسة جاهزة، قام الباحث بالاتصال على أفراد العينة حيث قابل الباحث أعضاء عينة الدراسة وشرح لهم الإجراءات المراد تنفيذها وتم استلام الاستمارات بعد الإجابة عنها في حينها المحدد. ووجد الباحث تعاون كبيرا من أفراد العينة، وقد تم إرفاق خطاب خاص مع كل إستبانة للوحدات المبحوثة يوضح أسئلة الدراسة وأهدافها.

وبعد جمع الاستبانات قام الباحث بعد التأكد من اكتمال البيانات وإجابات المبحوثين لأداء الدراسة وصلاحيه الاستبانات للتحليل، قام بتفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها لذلك، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (١,٢,٣,٤,٥) على الترتيب.

٤-١-٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة

عالج الباحث البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة الميدانية إحصائيا، باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS ، حيث قام الباحث بما يلي:

١- ترميز متغيرات الدراسة بطريقة واضحة، حتى لا يحدث خلط في دلالة الرموز المعطاة، وقام الباحث بتسجيل كل متغير والرمز الذي أعطى له في قائمة، لكي يتم الرجوع إليها عند الحاجة .

٢- إدخال بيانات استمارات الاستفتاء المصححة مسبقا إلى الحاسب الآلي، وذلك بعد ترقيمها حتى يمكن الرجوع إليها للتأكد من بياناتها عند الحاجة لذلك.

ولتحليل البيانات ، تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

(١) إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة وذلك باستخدام " كل من: أ/ اختبار الصدق الظاهري.ب/معامل إلفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha). وتم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات الدراسة للتحقق من صدق الأداء .

(٢) اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (اختبار كولمنجروف-سمرنوف)

يهدف هذا الاختبار لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو يعتبر اختبار ضروري وذلك لاختبار الاختبار المناسب لاختبار فروض الدراسة

(٣) أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال :

أ- التوزيع التكراري لعبارات فقرات الاستبانة:

وذلك للتعرف على التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على عبارات فروض الدراسة.

ب- الوسط الحسابي الموزون:

تم اعتماد هذا الأسلوب الإحصائي لوصف آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، وهو أكثر عمومية من الوسط الحسابي الاعتيادي ، حيث أن الوسط الحسابي الاعتيادي يعد حالة خاصة من الوسط الحسابي المرجح عندما ينظر إلى كافة المفردات بنفس الأهمية (الوزن).

ج- الانحراف المعياري:

تم استخدام هذا المقياس لمعرفة مدى التشتت في آراء المستجيبين قياساً بالوسط الحسابي المرجح .

(٤) اختبار (كاي تربيع)

وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية ٥% ويعنى ذلك أنه إذا كانت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من ٥% يرفض فرض العدم وهذا يعنى (وجود فروق ذات دلالة معنوية وتكون الفقرة ايجابية). إما إذا كانت قيمة (كاي تربيع) عند مستوى معنوية اكبر من ٥% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وتكون الفقرة سلبية .

(٥) تحليل الانحدار

لاختبار فروض الدراسة، تمّ استخدام تحليل الانحدار والارتباط لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

أ- معامل الارتباط (R) وهو مؤشر احصائي يستخدم لتحديد نوع ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة وكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على ضعف العلاقة بين المتغيرات ، كما أن إشارة معامل الارتباط تدل على نوع العلاقة فإذا كانت الإشارة الموجبة تدل على وجود ارتباط طردي فالإشارة السالبة تدل على وجود علاقة عكسية.

ب- معامل التحديد (R²) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وبالتالي تزداد القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة والعكس هو الصحيح فكما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على عدم جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع .

ج- اختبار (T) لقياس أثر العلاقة بين المتغيرات ووفقاً لهذا الاختبار يتم مقارنة القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدره مع مستوى المعنوية ٥% فإذا كانت القيمة الاحتمالية اكبر من (٠.٠٥) يتم قبول فرض العدم وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائياً ويدل ذلك على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين

المتغيرات) ، إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (٠.٠٥) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ويبدل ذلك على (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات موضع الدراسة) .

د- يتم الاعتماد على قيمة (B) معامل الانحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير في المتغير المستقل.

هـ- اختبار F للتعرف على معنوية جميع المعالم في الدالة .

المبحث الثاني

عرض وتحليل البيانات ومناقشة الفروض

سيقوم الباحث من خلال هذا المبحث بتحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة الميدانية وعرضها بطريقة إحصائية لاستنتاج دلالات من هذا العرض ، كما سيقوم أيضا بعرض استجابات المبحوثين تجاه عبارات محاور الدراسة باستخدام طرق التحليل الوصفي واختبار الفرضيات باستخدام أساليب التحليل الإحصائي وصولا إلى استخلاص النتائج.

٤-٢-١ خصائص عينة الدراسة

سيقوم الباحث في هذه النقطة بإعطاء وصف إحصائي لأفراد عينة الدراسة بحسب البيانات الشخصية والتي شملت العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الزمالة المهنية، جهة العمل، المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، بهدف معرفة مدى تمثيل أفراد العينة لمجتمع الدراسة. وفيما يلي تحليل لخصائص عينة الدراسة:

١- خاصية العمر لأفراد عينة الدراسة:

تم سؤال المبحوثين عن العمر وأعطوا إجابات عن ذلك ، والجدول (١٢/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير .

جدول (١٢/٢/٤)

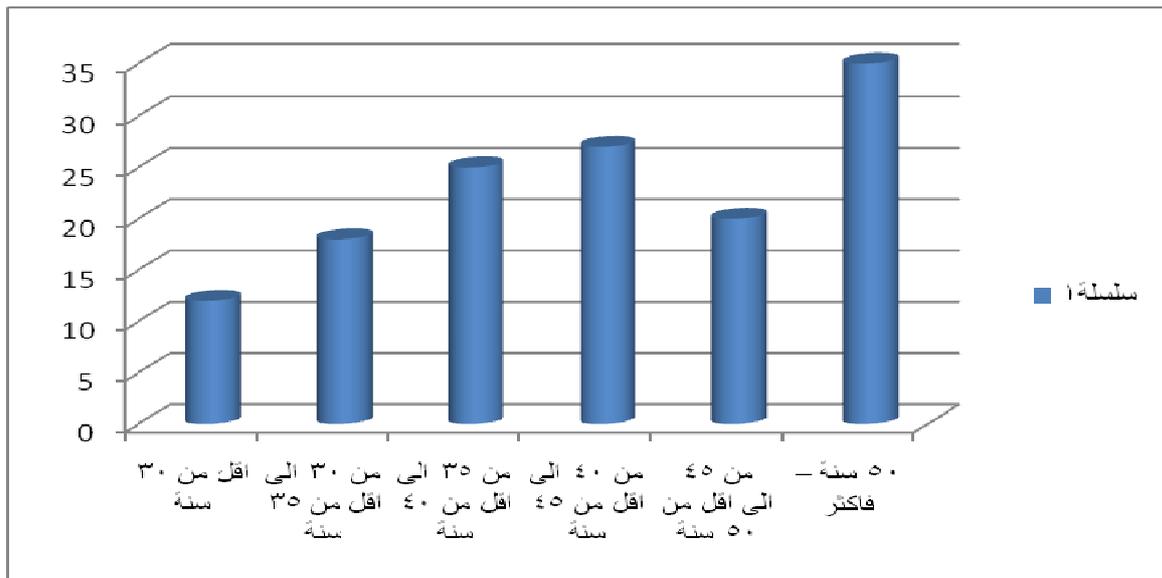
توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
اقل من 30 سنة	12	8.8
من 30 إلى اقل من 35 سنة	18	13.1
من 35 إلى اقل من 40 سنة	25	18.2
من 40 إلى اقل من 45 سنة	27	19.7
من 45 إلى اقل من 50 سنة	20	14.6
50 سنة - فأكثر	35	25.5
الإجمالي	137	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

من خلال الجدول رقم (١٢/٢/٤) يلاحظ أن نسبة (٢٥.٥%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (٥٠ سنة فأكثر) ، بينما نسبة (١٩.٧%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (٤٥-٤٠ سنة) ، و نسبة (١٨.٢%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (٣٥ - ٤٠ سنة) ، و نسبة (١٤.٦%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (٤٥ - ٥٠ سنة) ، و نسبة (١٣.١%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين (٣٥-٣٠ سنة) ، أما الذين أعمارهم تقل عن ٣٠ سنة فكانت نسبتهم (٨.٨%) من إجمالي عينة الدراسة ، ونلاحظ بان العينة توزعت بنسب متقاربة بين فئات العمر المختلفة ، إلا أنه بشكل عام فإن أغلب أفراد العينة تميل أعمارهم نحو الفئات العمرية الأعلى ابتداءً من الفئة الثالثة وحتى الفئة الأخيرة إذا يشكلون (١٠٧) أفراد وبنسبة (٧٨%) من إجمالي عينة الدراسة وهذا يعطي مؤشر جيد حيث أن هذه الفئات العمرية تتسم بالنضج مما يجعل الباحث يطمئن إلى إجاباتهم إلى حد ما ، والشكل (١/٢/٤) يعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر .

شكل (١/٢/٤) التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب العمر



٢- خاصية المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة:

تم سؤال المبحوثين عن المؤهل العلمي وأعطوا إجابات عن ذلك، والجدول (١٣/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير.

جدول (١٣/٢/٤)

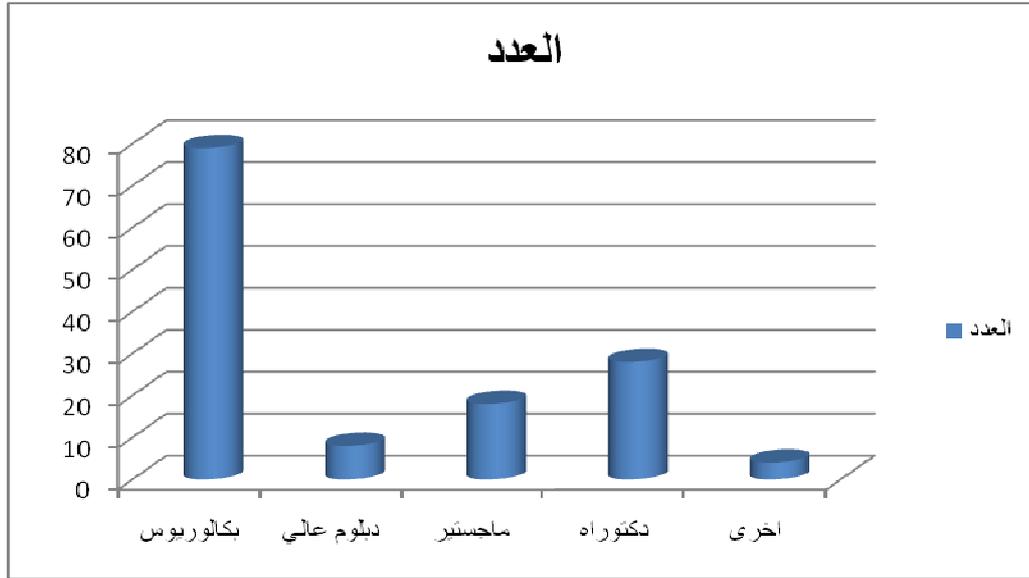
توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	79	57.7
دبلوم عالي	8	5.8
ماجستير	18	13.1
دكتوراه	28	20.4
أخرى	4	2.9
الإجمالي	137	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

من خلال الجدول (١٣/٢/٤) يتضح أن أكثرية أفراد العينة من حملة البكالوريوس بنسبة (٥٧.٧%) من إجمالي عينة الدراسة، ثم يليهم مباشرة حملة الدكتوراه بنسبة (٢٠.٤%) من إجمالي عينة الدراسة، ونسبة (١٣.١%) من إجمالي عينة الدراسة مؤهلاتهم العلمية ماجستير، أما الذين مؤهلاتهم العلمية دبلوم عالي فكانت نسبتهم (٥.٨%) من إجمالي عينة الدراسة، بينما حملة المؤهلات العلمية الأخرى فقد كانت نسبتهم ٢.٩% من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وعلى ذلك يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة من المؤهلين علمياً مما يساعد في الحصول على إجابات دقيقة وموضوعية، والشكل (٢/٢/٤) يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

شكل (٢/٢/٤) التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



٣- خاصية التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة

تم سؤال المبحوثين عن تخصصاتهم العلمية وأعطوا إجابات عن ذلك ، والجدول (١٤/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير.

جدول (١٤/٢/٤) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

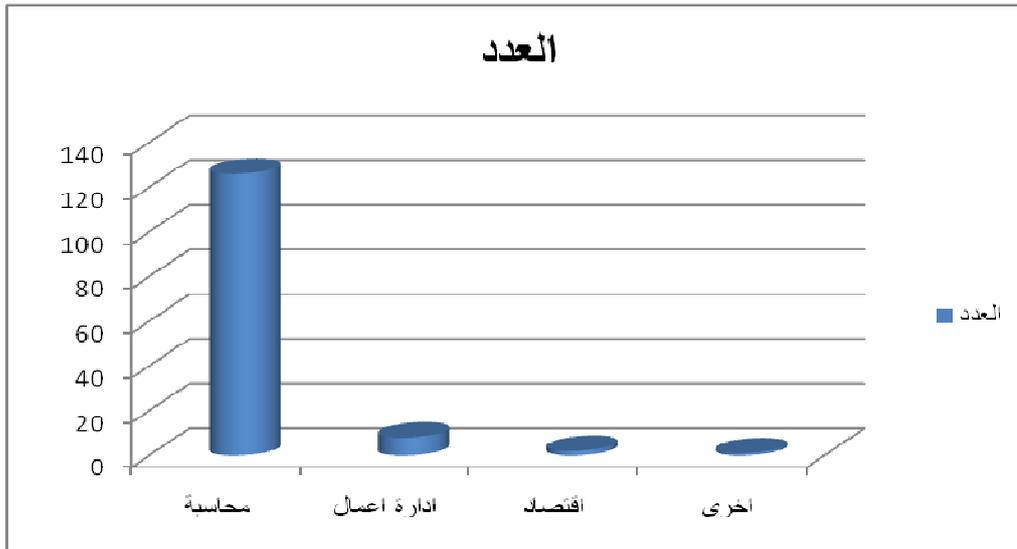
التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	126	92.0
إدارة أعمال	8	5.8
اقتصاد	2	1.5
أخرى	1	0.7
الإجمالي	137	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

من خلال الجدول (١٤/٢/٤) يتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة حيث يشكلون نسبة (٩٢%) من إجمالي العينة ، بينما تضمنت العينة نسبة (٥.٨%) من المتخصصين في إدارة أعمال ، ثم يليهم المتخصصين في مجال الاقتصاد بنسبة (١.٥%) من إجمالي عينة الدراسة ، ثم نسبة (٠.٧%)

من إجمالي عينة الدراسة تخصصاتهم العلمية أخرى ، والملاحظ إن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصاتهم العلمية محاسبة وبنسبة (٩٢%) وهي نسبة عالية جدا مما يعطي ذلك مؤشر قوي على أن غالبية أفراد العينة على معرفة بأعمال المحاسبة والمراجعة والمرتبطين بها بشكل مباشر من خلال التخصص ، مما يعني تمكنهم من إعطاء آراء سليمة الأمر الذي ينعكس على دقة النتائج ، والشكل (٣/٢/٤) يعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص.

شكل (٣/٢/٤) التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



٣- خاصية شهادات الزمالة المهنية لأفراد عينة الدراسة

تم سؤال المبحوثين عن شهادات الزمالة المهنية لديهم وأعطوا إجابات عن ذلك ، والجدول (١٥/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير.

جدول (١٥/٢/٤) توزيع عينة الدراسة حسب شهادات الزمالة المهنية

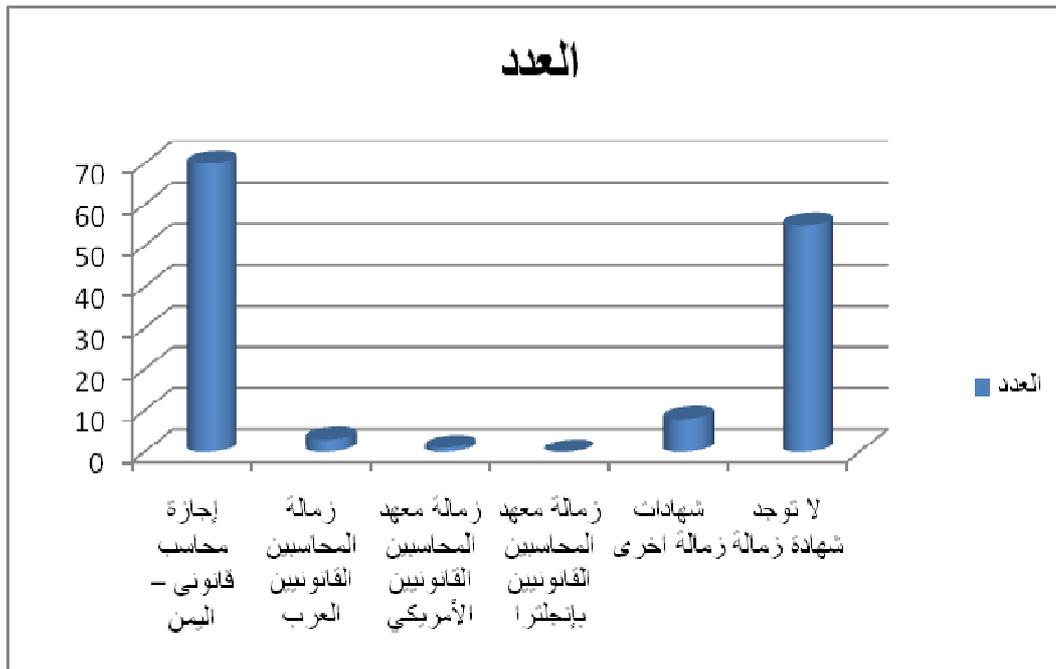
النسبة المئوية %	العدد	شهادات الزمالة المهنية
51.1	70	إجازة محاسب قانوني - اليمن
2.2	3	زمالة المحاسبين القانونيين العرب
0.7	1	زمالة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
0	0	زمالة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا
5.8	8	شهادات زمالة أخرى
40.1	55	لا توجد شهادة زمالة
100	137	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

من خلال الجدول (١٥/٢/٤) يلاحظ أن نسبة (٥١.١%) من إجمالي عينة الدراسة لديهم إجازة محاسب قانوني - اليمن ، ونسبة (٤٠.١%) من إجمالي عينة الدراسة ليس لديهم أية شهادة زمالة ، و نسبة (٥.٨%) من إجمالي عينة الدراسة لديهم شهادة زمالة أخرى ، ونسبة (٢.٢%) من إجمالي عينة الدراسة لديهم زمالة المحاسبين القانونيين العرب ، ونسبة ٠.٧% من إجمالي عينة الدراسة لديهم زمالة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي ، والملاحظ إن أفراد عينة الدراسة توزعت بنسب متقاربة لمن يملكون شهادة زمالة ومن لا يملكون تلك الشهادات المهنية وبغالبية لمن يملكون الشهادات وبنسبة ٥٩.٩% من إجمالي أفراد عينة الدراسة ، إلا أنه يلاحظ أيضا أن نسبة عالية ممن لا يملكون شهادة زمالة هم من موظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالتالي يعتبرون من ضمن المؤهلين مهنيا لممارسة مهام المراجعة في مؤسسات وشركات القطاع العام والمختلط ، والشكل (٤/٢/٤) يعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب شهادات الزمالة المهنية .

شكل (٤/٢/٤)

التمثيل البياني لأفراد العينة حسب شهادات الزمالة المهنية



٤- خاصية جهة العمل لأفراد عينة الدراسة

تم سؤال المبحوثين عن جهة العمل التي يعملون بها وأعطوا إجابات عن ذلك ، والجدول (١٦/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير.

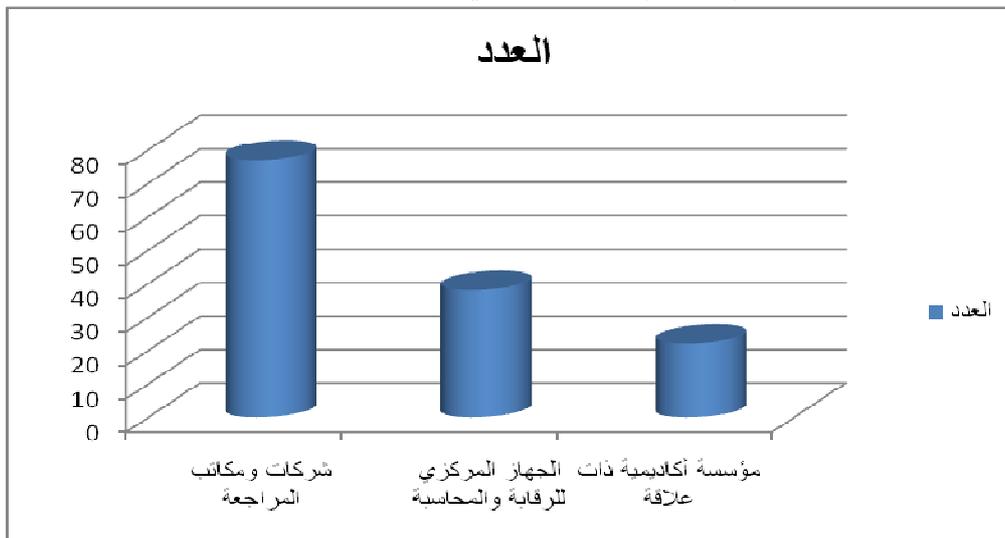
جدول (١٦/٢/٤) توزيع عينة الدراسة حسب جهة العمل

جهة العمل	العدد	النسبة المئوية %
شركات ومكاتب المراجعة	77	56.2
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	38	27.7
مؤسسة أكاديمية ذات علاقة	22	16.1
الإجمالي	137	100

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

من خلال الجدول (١٦/٢/٤) يلاحظ أن نسبة (56.2%) من إجمالي عينة الدراسة يعملون في شركات ومكاتب المراجعة ، ونسبة (27.7%) من إجمالي عينة الدراسة يعملون في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، و نسبة (16.1%) من إجمالي عينة الدراسة يعملون في مؤسسات أكاديمية ذات علاقة ، والملاحظ إن أفراد عينة الدراسة توزعت بنسب متفاوتة لتشمل الجهات الثلاث المدرجة في إستبانة الباحث ، حيث كان الموظفون في شركات ومكاتب المراجعة يشكلون النسبة الأكبر من بين أفراد عينة الدراسة وقد قصد الباحث ذلك بسبب أن أكثر ممارسات استخدام السياسات المحاسبية البديلة تحدث في مؤسسات وشركات القطاع الخاص ، لذلك أراد الباحث معرفة موقف مراجع الحسابات الخارجي في هذا القطاع من الأعمال من تلك الممارسات ، والشكل (٥/٢/٤) يعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب جهة العمل.

شكل (٥/٢/٤) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب جهة العمل



٥- خاصة المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

تم سؤال المبحوثين عن المراكز الوظيفية التي يشغلونها وأعطوا إجابات عن ذلك، والجدول (١٧/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير.

جدول (١٧/٢/٤)

توزيع عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

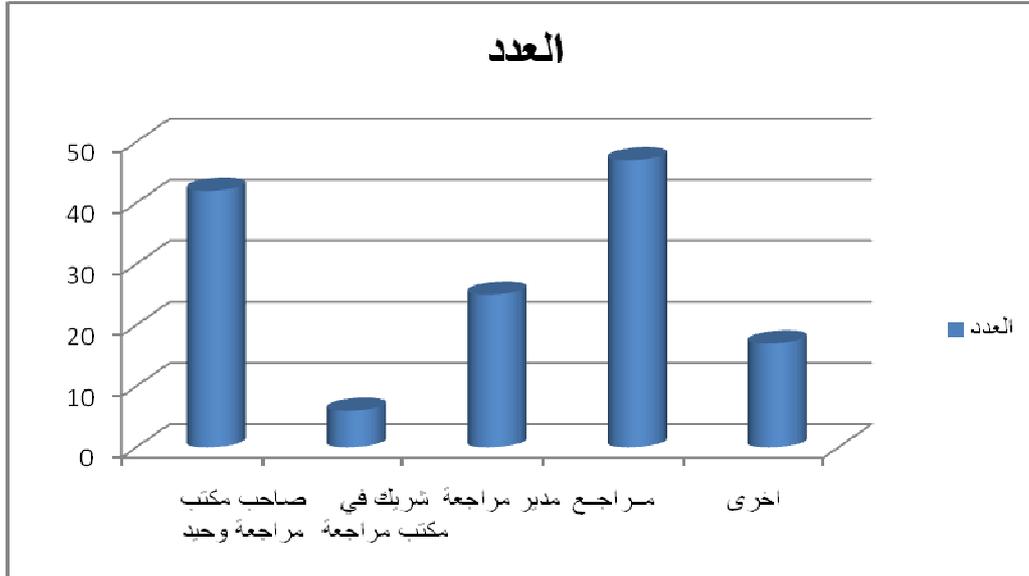
النسبة المئوية %	العدد	المركز الوظيفي
30.7	42	صاحب مكتب مراجعة وحيد
4.4	6	شريك في مكتب مراجعة
18.2	25	مدير مراجعة
34.3	47	مراجع
12.4	17	أخرى
100	137	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦م

من خلال الجدول (١٧/٢/٤) يلاحظ أن نسبة (٣٤.٣%) من إجمالي عينة الدراسة يشغلون مركز مراجع حسابات، ثم يليهم ما نسبته (٣٠.٧%) من إجمالي عينة الدراسة يشغلون مركز صاحب مكتب مراجعة وحيد، ثم نسبة (١٨.٢%) من إجمالي عينة الدراسة يشغلون مركز مدير مراجعة، ونسبة ١٢.٤% من إجمالي أفراد عينة الدراسة يشغلون مراكز وظيفية أخرى، إما نسبة ٤.٤% من إجمالي أفراد عينة الدراسة شركاء في مكاتب مراجعة، والملاحظ إن أفراد عينة الدراسة توزعت بنسب متفاوتة لتشمل كافة المراكز الوظيفية مما يعني ذلك شمول عينة الدراسة لجميع المراكز الوظيفية الأمر الذي ينتج عنه تنوع الخبرات وكذلك تفاوت درجات المسؤولية وذلك ينعكس بشكل إيجابي على نتائج الدراسة، والشكل (٦/٢/٤) يعرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي.

شكل (٦/٢/٤)

التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المركز الوظيفي



٦- خاصية الخبرة لأفراد عينة الدراسة

تم سؤال المبحوثين عن خبرتهم العملية وأعطوا إجابات عن ذلك والجدول (١٨/٢/٤) يوضح الإجابات على هذا المتغير.

جدول (١٨/٢/٤)

توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية

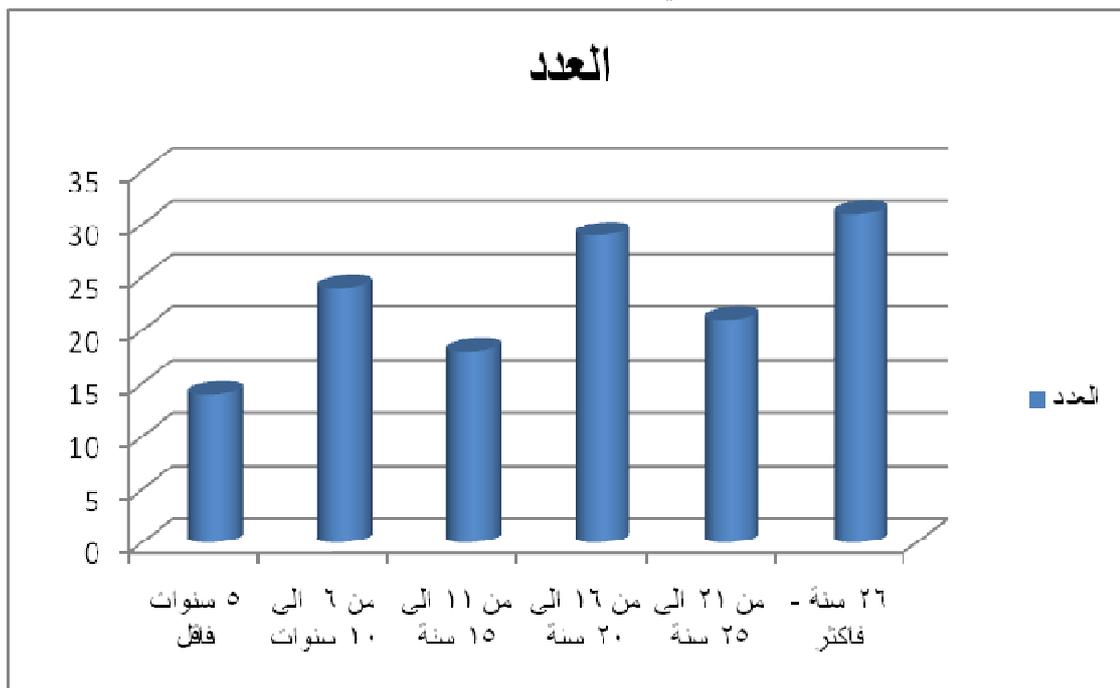
النسبة المئوية %	العدد	فئات الخبرة العملية
10.2	14	٥ سنوات فأقل
17.5	24	من ٦ إلى ١٠ سنوات
13.1	18	من ١١ إلى ١٥ سنة
21.2	29	من ١٦ إلى ٢٠ سنة
15.3	21	من ٢١ إلى ٢٥ سنة
22.6	31	٢٦ سنة - فأكثر
100	137	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية ، ٢٠١٦م

من خلال الجدول (١٨/٢/٤) يلاحظ أن نسبة (٢٢.٦%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح خبرتهم العملية ٢٦ سنة فأكثر ، بينما نسبة (٢١.٢%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح خبرتهم العملية ما بين (١٦-٢٠ سنة) ، و نسبة (١٧.٥%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح خبرتهم العملية ما بين (٦-١٠ سنوات) ، ونسبة (١٥.٣%) من إجمالي عينة الدراسة تتراوح خبرتهم العملية ما بين (٢١-٢٥ سنة) ، ونسبة (١٣.١%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة تتراوح خبرتهم العملية ما بين (١١-١٥ سنة) ، أما الذين تتراوح خبرتهم ما بين (٥ سنوات - فاقل) فكانت نسبتهم (١٠.٢%) من إجمالي عينة الدراسة ، والملاحظ إن العينة توزعت لتشمل كافة فئات الخبرة المختلفة في مجال المحاسبة والمراجعة وبالتالي فإن تلك الخبرات تؤكد اقتدار أفراد العينة على الإجابة على فقرات الدراسة بأكثر دقة وواقعية ، والشكل (٧/٢/٤) يعرض خصائص أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية .

شكل (٧/٢/٤)

التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية



٤-٢-٢ تحليل بيانات الدراسة الأساسية

يشتمل هذا الجزء من الدراسة تحليل لمحاور الدراسة الأساسية ومناقشة فروض الدراسة وذلك من خلال إتباع الخطوات التالية:

أ- التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على عبارات البحث وذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة .

ب- التحليل الاحصائي لعبارات محاور الدراسة حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة والبالغ قيمته (٣) والذي تم تقديره (مجموع درجات أوزان المقياس) أوافق بشدة ، أوافق ، أوافق إلى حد ما ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) على مكونات المقياس $(1+2+3+4+5) = 3 / (3/10) = 3$. حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (٣)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي.

ج- اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق

تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية للفروق عند مستوى معنوية ٥% ويعنى ذلك أنه إذا كانت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من ٥% تعنى وجود فروق ذات دلالة معنوية وتكون الفقرة ايجابية، إما إذا كانت قيمة (كاي تربيع) عند مستوى معنوية اكبر من ٥% فذلك معناه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وتكون الفقرة سلبية .

د- تحليل الانحدار

لاختبار فروض الدراسة، تم استخدام تحليل الانحدار والارتباط لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة.

٤-٢-١ عرض وتحليل بيانات المحور الأول

لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى وجود أثر لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور الأول:

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى وجود أثر لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (١٩/٢/٤) التوزيع التكراري لعبارات المحور الأول

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
90	65.7	44	32.1	2	1.5	1	0.7	0	0	١/ يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام
74	54	51	37.3	11	8	1	0.7	0	0	٢/ يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات
61	44.5	58	42.3	18	13.2	0	0	0	0	٣/ يؤدي مراجع الحسابات الخارجي وظيفة
57	41.6	56	40.9	23	16.8	1	0.7	0	0	٤/ يتصرف مراجع الحسابات الخارجي بالأمانة
47	34.3	80	58.4	9	6.6	1	0.7	0	0	٥/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب
60	43.8	66	48.2	11	8	0	0	0	0	٦/ يعمل مراجع الحسابات على تطوير كفاءته العلمية
32	23.4	70	51.1	30	21.9	5	3.6	0	0	٧/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أداء
421	43.9	425	44.4	104	10.8	9	0.9	0	0	اجمالي العبارات

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (١٩/٢/٤) أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن قواعد آداب وسلوك المهنة لها تأثير على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبتهم (٨٨.٣%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٠.٩%) ، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٨%) ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات يمكن استعراض ذلك على النحو التالي:

١- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على أن (مراجع الحسابات الخارجي يدرك أن الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة يسهم في دعم ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة) حيث بلغت نسبتهم (٩٧.٨%)

بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١.٥%).

٢- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية جدا على أنه (يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات المستفيدة معلومات تتصف بالمصداقية) حيث بلغت نسبتهم (٩١.٣%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٠.٧%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٨%).

٣- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على أن (مراجع الحسابات الخارجي يؤدي وظيفة المراجعة باحترافية عالية وبأعلى مستوى من الأداء حتى يمكن الاعتماد على مخرجاتها) حيث بلغت نسبتهم (٨٦.٨%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٣.٢%).

٤- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على أنه (يتصف مراجع الحسابات الخارجي بالأمانة والاستقامة في كافة علاقاته المهنية والتجارية) حيث بلغت نسبتهم (٨٢.٥%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٦.٨%).

٥- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية جدا على أن (مراجع الحسابات الخارجي يحرص على تجنب الأوضاع والظروف التي يتعرض فيها للضغوط والإغراءات حتى لا يؤثر ذلك على حكمه المهني) حيث بلغت نسبتهم (٩٢.٧%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٦.٦%).

٦- أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بصورة عالية على أن (مراجع الحسابات يعمل على تطوير كفاءته العلمية وخبرته العملية من خلال التدريب المستمر ومتابعة ما يستجد من تشريعات مرتبطة بالمهنة) حيث بلغت نسبتهم (٩٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٨%).

٧- بلغت نسبة من يوافقون على أن (مراجع الحسابات الخارجي يحرص على أداء واجباته في خدمة المجتمع ويحتل ذلك أولوية مقارنة مع اهتماماته الشخصية) (٧٤.٥%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٣.٦%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢١.٩%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس محور الفرضية الأولى وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول (٢٠/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
١	مرتفعة جدا	92.6	0.56	4.63	١/ يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام.....
٢	مرتفعة جدا	88.9	0.67	4.45	٢/ يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات.....
٤	مرتفعة جدا	86.3	0.69	4.31	٣/ يؤدي مراجع الحسابات الخارجي وظيفة.....
٦	مرتفعة جدا	84.7	0.75	4.23	٤/ يتصف مراجع الحسابات الخارجي.....
٥	مرتفعة جدا	85.3	0.61	4.26	٥/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على.....
٣	مرتفعة جدا	87.2	0.63	4.36	٦/ يعمل مراجع الحسابات على تطوير كفاءته.....
٧	مرتفعة	78.8	0.77	3.94	٧/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على.....
	مرتفعة جدا	86.2	0.67	4.31	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٠/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة الأول يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جدا على جميع العبارات التي تعبر عن مدى وجود أثر لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، حيث حققت جميع العبارات متوسط عام مقداره (4.31) وانحراف معياري (0.67) وأهمية نسبية (86.2) % .

٢- كما يتضح أن الفقرة (يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة يسهم في دعم ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.63) بانحراف معياري (0.56) و بأهمية نسبية مرتفعة جدا بلغت (92.6) %.

تليها في المرتبة الثانية الفقرة (يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات المستفيدة معلومات تتصف بالمصداقية) بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.67) وبأهمية نسبية (88.9) % .

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أداء واجباته في خدمة المجتمع ويحتل ذلك أولوية مقارنة مع اهتماماته الشخصية) حيث بلغ متوسطها (3.94) وبانحراف معياري (0.77) وأهمية نسبية بلغت (78.8) % .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور الأول:

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور الأول.

جدول (٢١/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الأول

العبارة	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام....	156.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ يقدم مراجع الحسابات الخارجي.....	102.3	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ يؤدي مراجع الحسابات الخارجي وظيفة....	25.2	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ يتصف مراجع الحسابات الخارجي بالأمانة....	64.8	4	9.48	0.000	وجود فروق
٥/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب..	116.7	4	9.48	0.000	وجود فروق
٦/ يعمل مراجع الحسابات على تطوير كفاءته....	39.8	4	9.48	0.000	وجود فروق
٧/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أداء....	62.9	4	9.48	0.000	وجود فروق
الإجمالي	81.1	4	9.48	0.000	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢١/٢/٤) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (156.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.63) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جداً على العبارة (يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة يسهم في دعم ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة).

٢- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الثانية (102.3) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.45) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات المستفيدة معلومات تتصف بالمصداقية).

٣- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الثالثة (25.2) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.31) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يؤدي مراجع الحسابات الخارجي وظيفة المراجعة باحترافية عالية وبأعلى مستوى من الأداء حتى يمكن الاعتماد على مخرجاتها).

٤- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الرابعة (64.8) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.23) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يتصف مراجع الحسابات الخارجي بالأمانة والاستقامة في كافة علاقاته المهنية والتجارية).

٥- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الخامسة (116.7) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.26) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب الأوضاع والظروف التي يتعرض فيها للضغوط والإغراءات حتى لا يؤثر ذلك على حكمه المهني).

٦- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة السادسة (39.8) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.36) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يعمل مراجع الحسابات على تطوير كفاءته العلمية وخبرته العملية من خلال التدريب المستمر ومتابعة ما يستجد من تشريعات مرتبطة بالمهنة).

٧- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة السابعة (62.9) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.94) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (يحرص مراجع

الحسابات الخارجي على أداء واجباته في خدمة المجتمع ويحتل ذلك أولوية مقارنة مع اهتماماته الشخصية).

٨- بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (81.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (4.31) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفع جداً على اجمالى عبارات محور (الفرضية الأولى).

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

لاختبار تأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو قواعد آداب وسلوك المهنة

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج

اللازمة لاختبار هذه العلاقة موضحة في الجدول رقم (٢٢/٢/٤) أدناه:

جدول رقم (٢٢/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات

الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
قواعد آداب وسلوك المهنة	ثابت الانحدار a	2.55	0.51	0.26	13.27	27.24	0.000
	معامل الانحدار b	0.31			6.37		

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٢/٢/٤) بأن جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر إيجابي لقواعد وآداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة ($0.05 > a$) ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.51) مما يدل على وجود علاقة ارتباطية متوسطة بين المتغيرين ، فيما بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.26) أي

أن قواعد وآداب وسلوك المهنة قد فسرت (26%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمعنى أن: (26% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى قواعد آداب وسلوك المهنة وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، وان 74% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (b)(0.31) إلى مقدار التغير في العلاقة ، ويعني ذلك انه كلما زادت قواعد آداب وسلوك المهنة بمقدار وحدة واحدة كلما أدت إلى تحسين موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.31) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير قواعد وآداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (27.24) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية ويؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F) حيث بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي: ($a > 0,05$) ، وبهذه النتائج نتوصل إلى إن قواعد آداب وسلوك المهنة لها تأثير ايجابي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

مناقشة الفرضية الأولى:

يتضح من الجدول (٢٠/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى للدراسة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جدا حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (4.31) بانحراف معياري (0.67) وأهمية نسبية مقدارها (86.2)% . كما اتضح من الجدول (٢١/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الأولى حيث بلغت قيمة (مربع كاي) الاجمالي العبارات (81.1) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (٢٢/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (6.37) بمستوى معنوية (0.000). وبناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة الأولى (H0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من

اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٢-٢ عرض وتحليل بيانات المحور الثاني

تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٢٣/٢/٤) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور الثاني

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
17.4	24	55.5	76	16.1	22	8.8	12	2.2	3	١/ تعمل معايير المحاسبة والمراجعة....
31.5	43	56.9	78	10.9	15	0.7	1	0	0	٢/ الثبات في إتباع سياسات محاسبية...
24.1	33	63.5	87	11.7	16	0.7	1	0	0	٣/ يتفقد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تُلزم.....
22.6	31	62.8	86	13.1	18	1.5	2	0	0	٤/ يتفقد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات التي تقضي بضرورة.....
19	26	55.5	76	18.2	25	7.3	10	0	0	٥/ يساعد التقدير الشخصي لمراجع....
12.5	17	54	74	27.7	38	5.1	7	0.7	1	٦/ تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد....
27.8	38	54.7	75	11.7	16	5.8	8	0	0	٧/ اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على معايير.....
22.1	212	57.6	552	15.6	150	4.3	41	0.4	4	ملخص المحور الثاني

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٣/٢/٤) أن غالبية أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبتهم (٧٩.٧%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٤.٧%) ، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٥.٦%) ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات:

١- بلغت نسبة من يوافقون على أن (معايير المحاسبة والمراجعة الدولية تعمل على تضيق نطاق الاختيارات بين بدائل القياس المحاسبي) (٧٢.٩%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (١١%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٦.١%).

٢- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية جدا على أن (الثبات في إتباع سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى يساعد مراجع الحسابات الخارجي على استنتاج حكم مهني سليم) حيث بلغت نسبتهم (٨٨.٤%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٠.٧%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩%).

٣- بلغت نسبة من يوافقون على إن (مراجع الحسابات الخارجي يتقيد بالتشريعات الحكومية التي تُلزم الشركات والمؤسسات بالثبات على سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى) (٨٧.٦%) بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٧%).

٤- كانت نسبة من يوافقون على انه (يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات التي تقضي بضرورة إفصاح إدارة العميل عن مبررات الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة) (٨٥.٤%) وهي نسبة عالية تقيد بان مراجع الحسابات الخارجي يتقيد بالتشريعات الملزمة بالإفصاح عن مبررات الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (١.٥%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٣.١%).

٥- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على أن (التقدير الشخصي لمراجع الحسابات الخارجي عند التعامل مع بعض الأحداث والمعاملات المالية يساعد على استنتاج حكم مهني سليم). حيث بلغت نسبتهم (٧٤.٥%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٧.٣%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٨.٢%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أن (تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد على اختيار الطريقة المناسبة لقياس الأحداث و المعاملات المالية بصورة تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة) (٦٦.٥%) وهذا يشير إلى إن نسبة الموافقة كانت مرتفعة إلى حد ما ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٥.٨%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٧.٧%).

٧- أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بصورة عالية على أن (اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية نتيجة عدم وجود معايير محلية يساعده في إصدار حكم مهني سليم) حيث بلغت نسبتهم (٨٢.٥%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٥.٨%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٧%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس المحور الثاني وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم .

جدول (٤/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
٦	مرتفعة	%75.5	0.92	3.77	١/ تعمل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية
١	مرتفعة جدا	%83.8	0.65	4.19	٢/ الثبات في إتباع سياسات محاسبية واحدة.....
٢	مرتفعة جدا	%82.2	0.61	4.11	٣/ يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تلزم الشركات والمؤسسات.....
٣	مرتفعة جدا	%81.3	0.64	4.07	٤/ يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات التي...
٥	مرتفعة	%77.2	0.81	3.86	٥/ يساعد التقدير الشخصي لمراجع الحسابات.....
٧	مرتفعة	%74.5	0.77	3.72	٦/ تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد على.....
٤	مرتفعة جدا	%80.9	0.79	4.04	٧/ اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على.....
	مرتفعة	79.3	0.74	3.97	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٤/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة الثاني يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة على جميع العبارات التي تعبر عن تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، حيث حققت جميع العبارات متوسط عام مقداره (3.97) وبانحراف معياري (0.74) وأهمية نسبية (79.3%) .

٢- كما يتضح أن الفقرة (الثبات في إتباع سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى يساعد مراجع الحسابات الخارجي على استنتاج حكم مهني سليم) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.19) بانحراف معياري (0.65) و بأهمية نسبية مرتفعة جدا بلغت (83.8%). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تلزم الشركات والمؤسسات بالثبات على سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى) بمتوسط حسابي (4.11) وانحراف معياري (0.61) وبأهمية نسبية (82.2%) .

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد على اختيار الطريقة المناسبة لقياس الإحداث والمعاملات المالية بصورة تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة) حيث بلغ متوسطها (3.72) وبانحراف معياري (0.77) وأهمية نسبية بلغت (74.5%) .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور الثاني

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق، وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور الثاني.

جدول (٢٥/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثاني

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ تعمل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية	118.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ الثبات في إتباع سياسات محاسبية واحدة	101.2	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تلزم الشركات والمؤسسات	123.2	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات التي	116.5	4	9.48	0.000	وجود فروق

					تقضي بضرورة إفصاح إدارة العميل عن
وجود فروق	0.000	9.48	4	72.5	٥/ يساعد التقدير الشخصي لمراجع الحسابات.....
وجود فروق	0.000	9.48	4	127.9	٦/ تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد
وجود فروق	0.000	9.48	4	78.7	٧/ اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية نتيجة عدم وجود.....
وجود فروق	0.000	9.48	4	105.4	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤ / ٢/ ٢٥) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (118.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.77) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (تعمل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تضيق نطاق الاختيارات بين بدائل القياس المحاسبي).

٢- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (101.2) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.19) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (الثبات في إتباع سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى يساعد مراجع الحسابات الخارجي على استنتاج حكم مهني سليم).

٣- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (123.2) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.11) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تُلزم الشركات والمؤسسات بالثبات على سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى).

٤- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (116.5) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.07) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يتقيد مراجع

الحسابات الخارجي بالتشريعات التي تقضي بضرورة إفصاح إدارة العميل عن مبررات الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة).

٥- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (72.5) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.86) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (يساعد التقدير الشخصي لمراجع الحسابات الخارجي عند التعامل مع بعض الأحداث والمعاملات المالية على استنتاج حكم مهني سليم).

٦- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (127.9) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.72) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد على اختيار الطريقة المناسبة لقياس الأحداث والمعاملات المالية بصورة تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة).

٧- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (78.7) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.04) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية نتيجة عدم وجود معايير محلية يساعده في إصدار حكم مهني سليم).

٨- بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (105.4) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.97) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفع على اجمالي عبارات محور (الفرضية الثانية).

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

ولاختبار تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو المعايير والتشريعات المحاسبية

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (٢٦/٢/٤) أدناه:

جدول (٢٦/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
المعايير والتشريعات المحاسبية	ثابت الانحدار a	2.18	0.58	0.33	10.57	67.32	0.000
	معامل الانحدار b	0.43			8.21		

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٦/٢/٤) بان جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر ايجابي للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة ($0.05 > a$) ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.58) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين المتغيرين ، فيما بلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.33) أي أن المعايير والتشريعات المحاسبية قد فسرت (33%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وبمعنى: (33% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى المعايير والتشريعات المحاسبية وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وان 67% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (b) (0.43) إلى مقدار التغير في العلاقة ويعني ذلك انه كلما زادت المعايير والتشريعات المحاسبية بمقدار وحدة واحدة كلما تحسن موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.43) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (67.32) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية ويؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F) حيث بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي:

($0.05 > a$) ، وبهذه النتائج نتوصل إلى إن المعايير والتشريعات المحاسبية لها تأثير ايجابي وتؤدي إلى تحسين موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

مناقشة الفرضية الثانية:

يتضح من الجدول (٢٤/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة الثانية تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (3.97) بانحراف معياري (0.74) وأهمية نسبية مقدارها (79.3 %). كما اتضح من الجدول (٢٥/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الثانية حيث بلغت قيمة (مربع كاي) الاجمالي العبارات (105.4) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (٢٦/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (8.21) بمستوى معنوية (0.000). وبناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة الثانية (H_0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H_1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٣ عرض وتحليل بيانات المحور الثالث

تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور الثالث

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

جدول (٢٧/٢/٤) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور الثالث

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
29.2	40	47.4	65	9.5	13	13.9	19	0	0	١/ كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل
9.5	13	38	52	18.2	25	32.8	45	1.5	2	٢/ يؤدي تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية إلى.....
14.6	20	46	63	19.7	27	17.5	24	2.2	3	٣/ عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة العميل
9.5	13	22.7	31	34.3	47	27.7	38	5.8	8	٤/ مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة
9.5	13	38	52	38.6	53	13.9	19	0	0	٥/ تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي
10.9	15	46	63	21.9	30	19	26	2.2	3	٦/ طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعميل المراجعة قد يؤدي إلى
13.9	114	39.7	326	23.7	195	20.8	171	1.9	16	ملخص المحور الثالث

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٧/٢/٤) أن نصف أفراد عينة الدراسة يوافقون على تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبة من يوافقون على ذلك (٥٣.٦) % بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٢.٧) % . إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٣.٧) % ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات ما يلي:

١- بلغت نسبة من يوافقون على أنه (كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة زادت معرفته بأنشطة العميل، الأمر الذي يساعد على تحسين كفاءة عملية المراجعة وانعكاسها إيجاباً على الحكم المهني للمراجع) بلغت (٧٦.٦) % ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٣.٩) % ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٩.٥) % .

٢- أن أقل من نصف أفراد العينة بقليل يوافقون على أن (تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية يؤدي إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة دون الحصول على المنافع المرجوة من هذا التغيير على

الحكم المهني للمراجع حيث بلغت نسبتهم (٤٧.٥%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٣٤.٣%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٨.٢%).

٣- بلغت نسبة من يوافقون على إن (عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة العمل وإجراءاته الرقابية وخاصة في السنتين الأولى والثانية من فترة الارتباط بالعمل قد يؤدي في أحياناً كثيرة إلى فشل عملية المراجعة) بلغت (٦٠.٦%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٩.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٩.٧%).

٤- إن أفراد عينة الدراسة يوافقون بصورة ضعيفة على انه (مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع بعمل المراجعة يضعف اهتمام المراجع بالعمل ويمتنع عن تسخير موارد إضافية للقيام بمهام المراجعة ، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة) حيث بلغت نسبتهم (٣٢.٢%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٣٣.٥%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٣٤.٣%).

٥- بلغت نسبة أفراد العينة الذين يوافقون على أنه (تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي إذا أرادت استخدام السياسات المحاسبية البديلة لتحريف بيانات القوائم المالية) بلغت (٤٧.٥%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٣.٩%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٣٨.٦%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أن (طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعمل المراجعة قد يؤدي إلى توطيد علاقته الشخصية مع الإدارة، إلا أن ذلك لا يؤثر سلباً على حكمه المهني) بلغت (٥٦.٩%) وهذا يشير إلى إن نسبة الموافقة كانت متوسطة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢١.٢%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢١.٩%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس المحور الثالث وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم .

جدول (٢٨/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
١	مرتفعة	%78.4	0.97	3.92	١/ كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات
٥	متوسطة	%64.2	1.05	3.21	٢/ يؤدي تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل
٢	مرتفعة	%70.7	1.01	3.53	٣/ عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة
٦	متوسطة	%60.4	1.06	3.02	٤/ مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع
٤	متوسطة	%68.6	0.85	3.43	٥/ تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير
٣	متوسطة	%68.9	0.99	3.45	٦/ طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعمل
	متوسطة	%68.5	0.99	3.43	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٢٨/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة الثالث يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة متوسطة على جميع العبارات التي تعبر عن تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة. حيث حققت جميع العبارات متوسط عام مقداره (3.43) وانحراف معياري (0.99) وأهمية نسبية (68.5%) .

٢- كما يتضح أن الفقرة (كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعمل المراجعة زادت معرفته بأنشطة العميل، الأمر الذي يساعد على تحسين كفاءة عملية المراجعة وانعكاسها إيجاباً على الحكم المهني للمراجع) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (3.92) وانحراف معياري (0.97) و بأهمية نسبية مرتفعة جداً بلغت (78.4%). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة العميل وإجراءاته الرقابية وخاصة في السنتين الأولى

والثانية من فترة الارتباط بالعمل قد يؤدي في أحياناً كثيرة إلى فشل عملية المراجعة) بمتوسط حسابي (3.53) وانحراف معياري (1.01) وأهمية نسبية (70.7%) .

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع بعمل المراجعة يضعف اهتمام المراجع بالعمل ويمتنع عن تسخير موارد إضافية للقيام بمهام المراجعة ، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة) حيث بلغ متوسطها (3.02) وانحراف معياري (1.06) وأهمية نسبية بلغت (60.4%) .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور الثالث

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور الثالث.

جدول (٢٩/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثالث

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات	48.5	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ يؤدي تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل.....	64.7	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة	70.4	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع	39.8	4	9.48	0.000	وجود فروق
٥/ تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير	39.4	4	9.48	0.000	وجود فروق
٦/ طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعمل	73.9	4	9.48	0.000	وجود فروق
الإجمالي	56.1	4	9.48	0.000	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤ / ٢٩/٢) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (48.5) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.92)

والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة زادت معرفته بأنشطة العميل، الأمر الذي يساعد على تحسين كفاءة عملية المراجعة وانعكاسها إيجاباً على الحكم المهني للمراجع).

٢- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (64.7) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.21) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (يؤدي تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة دون الحصول على المنافع المرجوة من هذا التغيير على الحكم المهني للمراجع).

٣- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (70.4) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.53) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة العميل وإجراءاته الرقابية وخاصة في السنتين الأولى والثانية من فترة الارتباط بالعميل قد يؤدي في أحياناً كثيرة إلى فشل عملية المراجعة).

٤- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (39.8) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.02) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يضعف اهتمام المراجع بالعميل ويمتنع عن تسخير موارد إضافية للقيام بمهام المراجعة ، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة).

٥- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (39.4) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.43) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي إذا أرادت استخدام السياسات المحاسبية البديلة لتحريف بيانات القوائم المالية).

٦- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (73.9) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.45) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (طول فترة ارتباط

المراجع الخارجي بعميل المراجعة قد يؤدي إلى توطيد علاقته الشخصية مع الإدارة، إلا أن ذلك لا يؤثر سلباً على حكمه المهني).

٧- بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (56.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (3.43) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على اجمالى عبارات محور (الفرضية الثالثة).

رابعا: تحليل الانحدار الخطي البسيط

لاختبار تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج

اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (٣٠/٢/٤) أدناه:

جدول رقم (٣٠/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل	ثابت الانحدار a	3.03	0.51	0.26	24.92	48.43	0.000
	معامل الانحدار b	0.24			6.96		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات التحليل الإحصائي ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول (٣٠/٢/٤) بان جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر ايجابي لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة ($0.05 > a$) ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.51) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين المتغيرين ، فيما بلغت

قيمة معامل التحديد (R^2) (0.26) أي أن فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل قد فسرت (26%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وبمعنى : (أن 26% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وأن 74% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (b)(0.24) إلى مقدار التغير في العلاقة بين المتغيرين ويعني ذلك انه كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغيير إيجابي في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.24) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (48.43) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية ويؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F) حيث بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي: ($a > 0.05$) ، وبهذه النتائج نتوصل إلى إن فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل لها تأثير إيجابي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

مناقشة الفرضية الثالثة:

يتضح من الجدول (٢٨/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة الثالثة تدل على أن مستوى الاستجابة متوسطة حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (3.43) بانحراف معياري (0.99) وأهمية نسبية مقدارها (68.5%) . كما اتضح من الجدول (٢٩/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الثالثة حيث بلغت قيمة (مربع كاي) لاجمالي العبارات (56.1) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (٣٠/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (6.96) بمستوى معنوية (0.000).

وبناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة الثالثة (H_0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات

المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٢-٤ عرض وتحليل بيانات المحور الرابع

تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور الرابع

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٣١/٢/٤) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور الرابع

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
14	43.8	60	21.2	29	24.1	33	0.7	1	1	١/ تقديم مراجع الحسابات.....
12	42.3	58	22.6	31	21.2	29	5.1	7	7	٢/ تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف...
9	37.2	51	39.4	54	16.1	22	0.7	1	1	٣/ ترتبط أتعاب المراجع مقابل....
18	35	48	29.9	41	21.9	30	0	0	0	٤/ تعيين مراجع الحسابات.....
27	33.6	46	20.4	28	23.4	32	2.9	4	4	٥/ أداء المراجع الخارجي لخدمات...
25	30.7	42	23.4	32	27	37	0.7	1	1	٦/ تقاضي مراجع الحسابات الخارجي إتعاب مقابل خدمات....

13.9	19	38	52	29.9	41	17.5	24	0.7	1	٧/ عدم الإفصاح عن إتعاب....
13.9	19	25.5	35	21.9	30	34.3	47	4.4	6	٨/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف....
13	143	35.8	392	26.1	286	23.2	254	1.9	21	ملخص المحور الرابع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٣١/٢/٥) أن أقل من نصف أفراد عينة الدراسة يوافقون على إن تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل يؤثر على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبة من يوافقون على ذلك (٤٨.٨%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٥.١%)، إما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٦.١%) ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لأراء المبحوثين على مستوى الفقرات ما يلي:

١- إن نسبة من يوافقون على أن (تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل، يؤدي إلى تآلف المراجع مع إدارة العميل ومن ثم الاستجابة لرغباتها) هي (٥٤%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٤.٨%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢١.٢%).

٢- أن نصف أفراد العينة تقريبا يوافقون على أنه (تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة على استقلال المراجع ومن ثم على موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) حيث بلغت نسبتهم (٥١.١%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٢٦.٣%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٢.٦%).

٣- أن نسبة من يوافقون على انه (ترتبط أتعاب المراجع مقابل الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة ارتباطا عكسياً مع موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) حيث كانت نسبة من يوافقون على ذلك (٤٣.٨%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٦.٨%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٣٩.٤%).

٤- بلغت نسبة من يوافقون من أفراد عينة الدراسة على أن (تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل إدارة العميل لأداء خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة يجعله خاضع لرغبة الإدارة ، الأمر الذي ينعكس سلباً على الحكم المهني للمراجع) بلغت نسبتهم (٤٨.٣%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢١.٩%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٩.٩%).

٥- أن أكثر من نصف أفراد العينة بقليل يوافقون على أن (أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وتصميم النظم المحاسبية وإعداد القوائم المالية للعميل، أمر يثير الشكوك حول حيادية المراجع) حيث بلغت نسبتهم (٥٣.٣%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٦.٣%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٠.٤%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أن (تقاضي مراجع الحسابات الخارجي إتعاب مقابل خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة تفوق أو تساوي أتعاب خدمات المراجعة، أمر يثير الريبة حول أداء المراجع لوظيفة المراجعة بمهنية) حيث بلغت (٤٨.٩%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٧.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٣.٤%).

٧- بلغت نسبة من يوافقون على أن (عدم الإفصاح عن إتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة قد يعتبر دليلاً على تواطؤ مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة في التلاعب بمعلومات القوائم المالية) (٥١.٩%) وهذه النسبة تمثل نصف أفراد العينة تقريباً، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٨.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٩.٩%).

٨- بلغت نسبة من يوافقون على أن (تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل لا يخدم المراجع في تحسين جودة المراجعة) (٣٩.٤%) ، وهذا يشير إلى إن نسبة الموافقة كانت ضعيفة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٣٨.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢١.٩%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الرابع

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس المحور الرابع وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم .

جدول (٣٢/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الرابع

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
٤	متوسطة	67.8%	0.99	3.39	١/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى....
٧	متوسطة	65.7%	1.06	3.28	٢/ تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة....
٦	متوسطة	66.6%	0.85	3.33	٣/ ترتبط أتعاب المراجع مقابل الخدمات الأخرى.....

٣	متوسطة	%67.8	0.97	3.39	٤/ تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل إدارة
٢	متوسطة	%68.8	1.14	3.44	٥/ أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة
٥	متوسطة	%67.8	1.09	3.39	٦/ تقاضي مراجع الحسابات الخارجي إتعاب.....
١	متوسطة	%69.3	0.96	3.47	٧/ عدم الإفصاح عن إتعاب الخدمات بخلاف
٨	متوسطة	%62.0	1.15	3.10	٨/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات
	متوسطة	%67	1.03	3.35	اجمالي عبارات المحور الرابع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠١٦

يتضح من الجدول (٣٢/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة الرابع يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة متوسطة على جميع العبارات التي تعبر عن تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للتعامل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة. حيث حققت جميع العبارات متوسطا عاما مقداره (3.35) وبانحراف معياري (1.03) وأهمية نسبية (%67).

٢- كما يتضح أن الفقرة (عدم الإفصاح عن إتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة قد يعتبر دليلاً على تواطؤ مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة في التلاعب بمعلومات القوائم المالية) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (3.47) بانحراف معياري (0.96) و بأهمية نسبية متوسطة بلغت (%69.3). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وتصميم النظم المحاسبية وإعداد القوائم المالية للتعامل، أمر يثير الشكوك حول حيادية المراجع) بمتوسط حسابي (3.44) وانحراف معياري (1.14) وبأهمية نسبية (%68.8) .

٣- أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للتعامل لا يخدم المراجع في تحسين جودة المراجعة) حيث بلغ متوسطها (3.10) وبانحراف معياري (1.15) وأهمية نسبية بلغت (%62) .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع): لعبارات المحور الرابع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور الرابع.

جدول (٤/٢/٣٣) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الرابع

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى.....	77.01	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة.....	58.5	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ ترتبط أتعاب المراجع مقابل الخدمات الأخرى.....	85.0	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل إدارة.....	15.08	4	9.48	0.000	وجود فروق
٥/ أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة.....	33.4	4	9.48	0.000	وجود فروق
٦/ تقاضي مراجع الحسابات الخارجي إتعاب مقابل.....	37.5	4	9.48	0.000	وجود فروق
٧/ عدم الإفصاح عن إتعاب الخدمات بخلاف.....	57.2	4	9.48	0.000	وجود فروق
٨/ تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى.....	35.6	4	9.48	0.000	وجود فروق
اجمالي عبارات المحور الرابع	49.9	4	9.48	0.000	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤ / ٢/ ٣٣) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (77.01) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.39) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل، يؤدي إلى تألف المراجع مع إدارة العميل ومن ثم الاستجابة لرغباتها).

٢- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (58.5) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.28) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة على استقلال المراجع ومن ثم على موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة).

٣- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (85.0) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.33) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (ترتبط أتعاب المراجع مقابل الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة ارتباطاً عكسياً مع موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة).

٤- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (15.08) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.39) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل إدارة العميل لأداء خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة يجعله خاضع لرغبة الإدارة ، الأمر الذي ينعكس سلباً على الحكم المهني للمراجع).

٥- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (33.4) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.44) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وتصميم النظم المحاسبية وإعداد القوائم المالية للعميل، أمر يثير الشكوك حول حيادية المراجع).

٦- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (37.5) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.39) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تقاضي مراجع الحسابات الخارجي إتعاب مقابل خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة تفوق أو تساوي أتعاب خدمات المراجعة، أمر يثير الريبة حول أداء المراجع لوظيفة المراجعة بمهنية).

٧- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (57.2) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.47) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (عدم الإفصاح عن إتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة قد يعتبر دليلاً على تواطؤ مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة في التلاعب بمعلومات القوائم المالية).

٨- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثامنة (35.6) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.10)

والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل لا يخدم المراجع في تحسين جودة المراجعة).

٩- بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (49.9) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.35) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على اجمالي عبارات محور (الفرضية الرابعة).

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

ولاختبار تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة

للمنشأة محل المراجعة

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج

اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (٣٤/٢/٤) أدناه:

جدول (٣٤/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة	ثابت الانحدار a	3.16	0.56	0.31	34.16	61.18	0.000
	معامل الانحدار b	0.21			7.82		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول (٣٤/٢/٤) بأن جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر سلبي لتقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة $(a > 0.05)$ ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.56) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين المتغيرين ، فيما بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.31) أي أن تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة قد فسرت (31%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وبمعنى : (أن 31% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وان 69% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (B)(0.21) إلى مقدار التغير في العلاقة بين المتغيرين ويعني ذلك انه كلما زاد تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التأثير السلبي في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.21) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (61.18) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية ويؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F) حيث بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي: $(a > 0.05)$ ، وبهذه النتائج نتوصل إلى إن تقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة يؤثر بشكل سلبي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

مناقشة الفرضية الرابعة:

يتضح من الجدول (٣٢/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة الرابعة تدل على أن مستوى الاستجابة متوسطة حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (3.35) بانحراف معياري (1.03) وأهمية نسبية مقدارها (67%) . كما اتضح من الجدول (٣٣/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الرابعة حيث بلغت قيمة (مربع كاي) لاجمالي العبارات (49.9) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (٣٤/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية لتقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل

المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (7.82) بمستوى معنوية (0.000).

وبناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة الرابعة (H0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتقديم مراجع الحسابات الخارجي لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٥ عرض وتحليل بيانات المحور الخامس

تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور الخامس

فيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٣٥/٢/٤) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور الخامس

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
39	28.5	76	55.4	19	13.9	3	2.2	0	0	١/ تعدد عملاء مكاتب المراجعة
52	38	66	48.2	16	11.6	3	2.2	0	0	٢/ مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.....
45	32.8	81	59.2	10	7.3	1	0.7	0	0	٣/ ارتباط مكاتب المراجعة المحلية....
59	43.1	67	48.9	11	8	0	0	0	0	٤/ السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة...

14.6	20	46	63	29.2	40	10.2	14	0	0	٥/ لا تؤثر المصلحة الشخصية
19	26	66.4	91	13.1	18	1.5	2	0	0	٦/ مكاتب المراجعة ذات الفروع
29.3	241	54	444	13.9	114	2.8	23	0	0	ملخص المحور الخامس

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٣٥/٢/٤) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبة من يوافقون على ذلك (٨٣.٣%) وبالتالي فإن حجم مكتب المراجعة له تأثير على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٨%) وهي نسبة ضعيفة جدا ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٣.٩%) ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات ما يلي:

١- إن نسبة من يوافقون على أن (تعدد عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وعدم اعتمادها في إيراداتها على عميل واحد يعزز من استقلالها) هي (٨٣.٩%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٣.٩%).

٢- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن (مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها القدرة على استخدام أساليب المراجعة الحديثة والتي تساعد في أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية) حيث بلغت نسبتهم (٨٦.٢%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٢.٢%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١١.٦%).

٣- يوافق المبحوثين بصورة عالية جدا على إن (ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة عالمية يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع ويساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) حيث كانت نسبتهم (٩٢%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٧.٣%).

٤- إن أفراد عينة الدراسة يوافقون بصورة عالية جدا على إن (السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة تجعلها أكثر حرصاً على أداء عملية المراجعة بجودة عالية) حيث بلغت نسبتهم (٩٢%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٠%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٨%).

٥- بلغت نسبة أفراد العينة الذين يوافقون على أنه (لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على رغبته في التقرير عن اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) بلغت

نسبتهم (٦٠.٦%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٠.٢%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٩.٢%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أن (مكاتب المراجعة ذات الفروع المتعددة يتراكم لدى موظفيها خبرات متنوعة تساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) بلغت (٨٥.٤%) وهذا يشير إلى إن نسبة الموافقة كانت عالية، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١.٥%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٣.١%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارة المحور الخامس

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارة التي تقيس المحور الخامس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (٣٦/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارة المحور الخامس

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
٤	مرتفعة جداً	82.0%	0.71	4.10	١/ تعدد عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.....
٣	مرتفعة جداً	84.4%	0.73	4.22	٢/ مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها القدرة.....
٢	مرتفعة جداً	84.8%	0.61	4.24	٣/ ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب
١	مرتفعة جداً	87.0%	0.63	4.35	٤/ السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة
٦	مرتفعة	73.0%	0.85	3.65	٥/ لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في
٥	مرتفعة جداً	80.6%	0.62	4.03	٦/ مكاتب المراجعة ذات الفروع المتعددة يتراكم
	مرتفعة جداً	82%	0.69	4.10	اجمالي عبارات المحور الخامس

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول رقم (٣٦/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة الخامس يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جداً على جميع العبارات التي تعبر عن تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة. حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عاماً مقداره (4.10) وانحراف معياري (0.69) وأهمية نسبية (82%).

٢- كما يتضح أن الفقرة (السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة تجعلها أكثر حرصاً على أداء عملية المراجعة بجودة عالية) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.35) بانحراف معياري (0.63) و بأهمية نسبية مرتفعة جدا بلغت (87%). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة عالمية يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع ويساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) بمتوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري (0.61) وبأهمية نسبية (84.8%).

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على رغبته في التقرير عن اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) حيث بلغ متوسطها (3.65) وبانحراف معياري (0.85) وأهمية نسبية بلغت (73%).

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور الخامس

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور الخامس.

جدول (٣٧/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الخامس

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ تعدد عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم	86.8	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق
٢/ مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها القدرة على....	76.8	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق
٣/ ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة....	116.6	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق
٤/ السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة تجعلها	40.1	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق
٥/ لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في	43.0	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق
٦/ مكاتب المراجعة ذات الفروع المتعددة يتراكم	134.1	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق
اجمالي عبارات المحور الخامس	82.9	4	9.48	٠.٠٠٠٠	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤ / ٣٧/٢) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (86.8) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.10) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (تعدد عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وعدم اعتمادها في إيراداتها على عميل واحد يعزز من استقلالها).

٢- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (76.8) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.22) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها القدرة على استخدام أساليب المراجعة الحديثة والتي تساعد في أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية).

٣- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (116.6) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.24) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة عالمية يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع ويساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة).

٤- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (40.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.35) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة تجعلها أكثر حرصاً على أداء عملية المراجعة بجودة عالية).

٥- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (43.0) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.65) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على رغبته في التقرير عن اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة).

٦- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (134.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.03) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (مكاتب

المراجعة ذات الفروع المتعددة يتراكم لدى موظفيها خبرات متنوعة تساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة).

٧- بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (82.9) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (4.10) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على اجمالي عبارات محور (الفرضية الخامسة).

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

ولاختبار تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو حجم مكتب المراجعة

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج

اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (٣٨/٢/٤) أدناه:

جدول (٣٨/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات

الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
حجم مكتب المراجعة	ثابت الانحدار a	2.69	0.68	0.46	14.61	41.06	0.000
	معامل الانحدار b	0.29			6.40		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول (٣٨/٢/٤) بأن جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر ايجابي لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة ($0.05 > a$) ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.68) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين المتغيرين ، فيما بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.46) أي أن حجم مكتب المراجعة قد فسّر (46%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وبمعنى : (أن 46% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات

الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى حجم مكتب المراجعة وحده مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وأن 54% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (b)(0.29) إلى مقدار التغير في العلاقة بين المتغيرين ويعني ذلك انه كلما زاد حجم مكتب المراجعة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة التغير في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.29) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (41.06) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية كما تؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F) حيث بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي: $(0.05 > a)$ ، وبهذه النتائج نتوصل إلى إن حجم مكتب المراجعة له تأثير ايجابي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

مناقشة الفرضية الخامسة:

يتضح من الجدول (٣٦/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة الخامسة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جدا حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (4.10) بانحراف معياري (0.69) وأهمية نسبية مقدارها (82%) . كما اتضح من الجدول (٣٧/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الخامسة حيث بلغت قيمة (مربع كاي) الاجمالي العبارات (82.9) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (٣٨/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (6.40) بمستوى معنوية (0.000).

وبناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة الخامسة (H0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٦ عرض وتحليل بيانات المحور السادس

تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور السادس

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٣٩/٢/٤) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور السادس

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
16	11.7	62	45.3	39	28.4	19	13.9	1	0.7	١/ غياب معايير تحدد إتعاب عملية....
16	11.7	55	40.1	31	22.6	33	24.1	2	1.5	٢/ زيادة إتعاب مراجع الحسابات.....
18	13.2	63	46	28	20.4	24	17.5	4	2.9	٣/ انخفاض إتعاب مراجع الحسابات
10	7.3	58	42.3	32	23.4	34	24.8	3	2.2	٤/ المنافسة على الإتعاب بين مكاتب....
10	7.3	61	44.5	37	27	27	19.7	2	1.5	٥/ تخفيض الإتعاب المصاحب لتغيير...
22	16.1	84	61.3	24	17.5	7	5.1	0	0	٦/ سلوك العميل نحو الاختيار بين.....
92	11.2	383	46.6	191	23.2	144	17.5	12	1.5	ملخص المحور السادس

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦

يتضح من الجدول (٣٩/٢/٤) أن نصف أفراد عينة الدراسة يوافقون على تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبة من يوافقون على ذلك (٥٧.٨%) وبالتالي فإن إتعاب عملية المراجعة لها تأثير متوسط على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون

على ذلك (١٩%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٣.٢%) ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات ما يلي:

١- إن نسبة من يوافقون على أن (غياب معايير تحدد إلتعاب عملية المراجعة بشكل عادل، تؤثر سلباً على موقف المراجع في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) هي (٥٧%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١٤.٦%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٨.٤%).

٢- أن أفراد العينة يوافقون بصورة متوسطة على أن (زيادة إلتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يؤثر سلباً على موقف المراجع وتجعله يستجيب لرغبة العميل) حيث بلغت نسبتهم (٥١.٨%) ، بينما بلغت نسبة غير المايقين على ذلك (٢٥.٦%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٢.٦%).

٣- بلغت نسبة من يوافقون على إن (انخفاض إلتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يدفع المراجع إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة ويؤثر سلباً على جودة المراجعة) بلغت نسبتهم (٥٩.٢%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٠.٤%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٠.٤%).

٤- أن نصف أفراد عينة الدراسة تقريبا يوافقون على إن (المنافسة على الإلتعاب بين مكاتب المراجعة تؤثر على استقلال المراجع ومن ثم على حكمه المهني) حيث بلغت نسبتهم (٤٩.٦%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢٧%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٣.٤%).

٥- أن أفراد العينة يوافقون بصورة متوسطة على أن (تخفيض الإلتعاب المصاحبة لتغيير المراجع ينعكس سلباً على كفاءة المراجع الفنية وجودة عملية المراجعة) حيث بلغت نسبتهم (٥١.٨%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢١.٢%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٢٧%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أن (سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل المحاسبية يتطلب من المراجع زيادة الجهد المطلوب لأداء عملية المراجعة بمهنية، الأمر الذي يدفع بالمراجع لزيادة الإلتعاب) بلغت (٧٧.٤%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٥.١%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٧.٥%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور السادس

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس المحور السادس وترتيبها وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (٤٠/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور السادس

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
٢	مرتفعة	%70.7	0.90	3.53	١/ غياب معايير تحدد إتعااب عملية المراجعة بشكل.....
٥	متوسطة	%67.3	1.02	3.36	٢/ زيادة إتعااب مراجع الحسابات الخارجي عن ما
٣	متوسطة	%69.8	1.02	3.49	٣/ انخفاض إتعااب مراجع الحسابات الخارجي عن
٦	متوسطة	%65.5	0.99	3.28	٤/ المنافسة على الإتعااب بين مكاتب المراجعة تؤثر
٤	متوسطة	%67.3	0.93	3.36	٥/ تخفيض الإتعااب المصاحب لتغيير المراجع ينعكس....
١	مرتفعة	%77.7	0.73	3.88	٦/ سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل.....
	متوسطة	%69.7	0.93	3.49	اجمالي عبارات المحور السادس

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤٠/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة السادس يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة متوسطة على جميع العبارات التي تعبر عن تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عاماً مقداره (3.49) وانحراف معياري (0.93) وأهمية نسبية (%69.7).

٢- كما يتضح أن الفقرة (سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل المحاسبية يتطلب من المراجع زيادة الجهد المطلوب لأداء عملية المراجعة بمهنية ، الأمر الذي يدفع بالمراجع لزيادة الإتعااب.) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (3.88) بانحراف معياري (0.73) و بأهمية نسبية متوسطة بلغت (%77.7). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (غياب معايير تحدد إتعااب عملية المراجعة بشكل عادل، تؤثر سلباً على موقف المراجع في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) بمتوسط حسابي (3.53) وانحراف معياري (0.90) وأهمية نسبية (%70.7) .

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (المنافسة على الأتعاب بين مكاتب المراجعة تؤثر على استقلال المراجع ومن ثم على حكمه المهني) حيث بلغ متوسطها (3.28) وبانحراف معياري (0.99) وأهمية نسبية بلغت (65.5%) .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور السادس

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور السادس.

جدول (٤/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور السادس

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ غياب معايير تحدد إتعاب عملية المراجعة.....	81.3	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ زيادة إتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن.....	57.7	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ انخفاض إتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن....	69.8	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ المنافسة على الإتعاب بين مكاتب المراجعة ...	64.3	4	9.48	0.000	وجود فروق
٥/ تخفيض الإتعاب المصاحب لتغيير المراجع.....	79.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
٦/ سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل.....	101.3	4	9.48	0.000	وجود فروق
اجمالي عبارات المحور الرابع	75.5	4	9.48	0.000	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤/٢/٤) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (81.3) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.53) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (غياب معايير تحدد إتعاب عملية المراجعة بشكل عادل، تؤثر سلباً على موقف المراجع في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة).

٢- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (57.7) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه أن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.36) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (زيادة إلتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يؤثر سلباً على موقف المراجع وتجعله يستجيب لرغبة العميل)

٣- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (69.8) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.49) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (انخفاض إلتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يدفع المراجع إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة ويؤثر سلباً على جودة المراجعة).

٤- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (64.3) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.28) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (المنافسة على الإلتعاب بين مكاتب المراجعة تؤثر على استقلال المراجع ومن ثم على حكمه المهني).

٥- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (79.1) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.36) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على العبارة (تخفيض الإلتعاب المصاحب لتغيير المراجع ينعكس سلباً على كفاءة المراجع الفنية وجودة عملية المراجعة).

٦- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (101.3) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.88) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل المحاسبية يتطلب من المراجع زيادة الجهد المطلوب لأداء عملية المراجعة بمهنية ، الأمر الذي يدفع بالمراجع لزيادة الإلتعاب).

٧- بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (75.5) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارات (3.49) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة متوسطة على اجمالى عبارات محور (الفرضية السادسة).

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

ولاختبار تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو أتعاب عملية المراجعة

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج

اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول رقم (٤٢/٢/٤) أدناه:

جدول (٤٢/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
أتعاب عملية المراجعة	ثابت الانحدار a	3.02	0.75	0.56	30.67	77.25	0.000
	معامل الانحدار b	0.24			8.79		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦ م .

يتضح من الجدول (٤٢/٢/٤) بأن جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر سلبي لأتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة $(0.05 > a)$ ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.75) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين المتغيرين ، فيما بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56) أي أن أتعاب عملية المراجعة قد فسرت (56%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وبمعنى: (أن 56% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى أتعاب عملية المراجعة وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وان 44% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (B) (0.24) إلى مقدار التغير في العلاقة بين المتغيرين ويعني ذلك انه كلما زادت أتعاب عملية المراجعة بمقدار وحدة زيادة واحدة يؤدي إلى زيادة التغير في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.24) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف

مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (77.25) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية كما تؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F) حيث بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي ($0.05 > a$) ، وبهذه النتائج نتوصل إلى أن أتعاب عملية المراجعة لها تأثير قوي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

مناقشة الفرضية السادسة:

يتضح من الجدول رقم (٤٠/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة السادسة تدل على أن مستوى الاستجابة متوسطة حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (3.49) بانحراف معياري (0.93) وأهمية نسبية مقدارها (69.7%) . كما اتضح من الجدول رقم (٤١/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الأولى حيث بلغت قيمة (مربع كاي) الاجمالي العبارات (75.5) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول رقم (٤٢/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية لأتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (8.79) بمستوى معنوية (0.000). وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة السادسة (H0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٧ عرض وتحليل بيانات المحور السابع

تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

لمعرفة آراء الباحثين حول مدى تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور السابع

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول رقم (٤/٢/٤) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور السابع

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
25	18.2	87	63.5	23	16.9	1	0.7	1	0.7	١/ إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد بينه....
43	31.4	74	54	17	12.4	3	2.2	0	0	٢/ تقصير المراجع في أداء ...
56	40.9	69	50.4	11	8	1	0.7	0	0	٣/ سلوك المراجع المتعمد
43	31.4	76	55.5	15	10.9	3	2.2	0	0	٤/ عدم التزام المراجع بقواعد...
43	31.4	81	59.1	10	7.3	3	2.2	0	0	٥/ تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية
34	24.9	81	59.1	17	12.4	5	3.6	0	0	٦/ تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية (التأديبية) من أهم....
21	15.3	83	60.6	26	19	5	3.6	2	1.5	٧/ زيادة خطر التقاضي يدفع....
36	26.3	78	56.9	20	14.6	3	2.2	0	0	٨/ يحرص المراجع على بذل....
301	27.5	629	57.4	139	12.7	24	2.1	3	0.3	ملخص المحور السابع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦

يتضح من الجدول (٤/٢/٤) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على إن تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية يؤثر على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبة من يوافقون على ذلك (٨٤.٩%) وبالتالي فإن تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية له تأثير عال على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٤%). إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٢.٧%) ، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات ما يلي:

١- إن نسبة من يوافقون على أن (إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد بينه وبين عميل المراجعة يعرضه للمساءلة المدنية ويلزم بتعويض العميل في حالة تعرضه للضرر) هي (٨١.٧%)

وهي نسبة موافقة عالية على الفقرة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١.٤%)، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٦.٩%).

٢- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على أن (تقصير المراجع في أداء عمله بمهنية وإحاطة الضرر بالأطراف المستفيدة من تقريره، يعرضه للمسؤولية المدنية ويلزم بدفع التعويض المناسب) حيث بلغت نسبتهم (٨٥.٤%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٢.٢%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٢.٤%).

٣- يوافق المبحوثين بصورة عالية جدا على إن (سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات القوائم المالية، يعرضه للمسؤولية الجنائية ويوجب عليه العقاب بالسجن أو دفع غرامة مالية) حيث كانت نسبتهم (٩١.٣%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٨%).

٤- أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على إن (عدم التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة، يعرضه للمسؤولية التأديبية وتوقيع العقوبة عليه من قبل المنظمة المهنية التي هو عضو فيها) حيث بلغت نسبتهم (٨٦.٩%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩%).

٥- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية جدا على أن (تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية هو ما يدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة، وعدم الانقياد ورا رغبات عميل المراجعة) حيث بلغت نسبتهم (٩٠.٥%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٧.٣%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أن (تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية (التأديبية) من أهم العوامل التي تدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة والحد من استخدام إدارة العميل للبدائل المحاسبية) حيث بلغت (٨٤%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٣.٦%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٢.٤%).

٧- بلغت نسبة من يوافقون على أن (زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في بيانات القوائم المالية والحد من اختيارات الإدارة للبدائل المحاسبية) بلغت (٧٥.٩%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٥.١%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٩%).

٨- بلغت نسبة من يوافقون على أنه (يحرص المراجع على بذل العناية الفائقة عند الارتباط بعملاء جدد، وتجنب التعاقد على تنفيذ الأعمال ذات المخاطر المرتفعة) (٨٣.٢%)، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٤.٦%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور السابع

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس المحور السابع وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم .

جدول (٤٤/٢/٤) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور السابع

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
٧	مرتفعة	%79.6	0.67	3.98	١/ إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد
٤	مرتفعة جداً	%82.9	0.71	4.15	٢/ تقصير المراجع في أداء عمله بمهنية وإحاقه
١	مرتفعة جداً	%86.3	0.65	4.31	٣/ سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات
٣	مرتفعة جداً	%83.2	0.70	4.16	٤/ عدم التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة
٢	مرتفعة جداً	%83.9	0.66	4.20	٥/ تقدير المراجع لمسئوليته القانونية هو ما يدفعه
٦	مرتفعة جداً	%81.0	0.72	4.05	٦/ تقدير المراجع لمسئوليته المهنية (التأديبية) من
٨	مرتفعة	%76.9	0.78	3.85	٧/ زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف
٥	مرتفعة جداً	%81.5	0.70	4.07	٨/ يحرص المراجع على بذل العناية الفائقة عند الارتباط...
	مرتفعة جداً	81.9%	0.70	4.10	اجمالي عبارات المحور السابع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤٤/٢/٤) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة السابع يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جداً على جميع العبارات التي تعبر عن تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسئوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عاماً مقداره (4.10) وبانحراف معياري (0.70) وأهمية نسبية (81.9%) .

- ٢- كما يتضح أن الفقرة (سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات القوائم المالية، يعرضه للمسؤولية الجنائية ويوجب عليه العقاب بالسجن أو دفع غرامة مالية.) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.31) بانحراف معياري (0.65) و بأهمية نسبية مرتفعة جدا بلغت (86.3%). تليها في المرتبة الثانية الفقرة (تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية هو ما يدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة، وعدم الانقياد ورا رغبات عميل المراجعة) بمتوسط حسابي (4.20) وانحراف معياري (0.66) وبأهمية نسبية (83.9%).
- ٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في بيانات القوائم المالية والحد من اختيارات الإدارة للبدائل المحاسبية) حيث بلغ متوسطها (3.85) وبانحراف معياري (0.78) وأهمية نسبية بلغت (76.9) % .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور السابع

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور السابع.

جدول (٤٥/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور السابع

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد.....	81.4	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ تقصير المراجع في أداء عمله بمهنية وإحافه	85.5	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات	97.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ عدم التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة.....	92.9	4	9.48	0.000	وجود فروق
٥/ تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية هو ما يدفعه	111.7	4	9.48	0.000	وجود فروق
٦/ تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية (التأديبية) من	97.4	4	9.48	0.000	وجود فروق
٧/ زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف	156.2	4	9.48	0.000	وجود فروق
٨/ يحرص المراجع على بذل العناية الفائقة عند.....	90.4	4	9.48	0.000	وجود فروق
اجمالي عبارات المحور الرابع	101.5	4	9.48	0.000	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية ٢٠١٦ م.

يتضح من الجدول (٤ / ٢ / ٤٥) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (81.4) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.98) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد بينه وبين عميل المراجعة، يعرضه للمساءلة المدنية ويلزم بتعويض العميل في حالة تعرضه للضرر).

٢- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثانية (85.5) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.15) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (تقصير المراجع في أداء عمله بمهنية وإحاقه الضرر بالأطراف المستفيدة من تقريره، يعرضه للمسؤولية المدنية ويلزم بدفع التعويض المناسب).

٣- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثالثة (97.1) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.31) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات القوائم المالية، يعرضه للمسؤولية الجنائية ويوجب عليه العقاب بالسجن أو دفع غرامة مالية).

٤- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الرابعة (92.9) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.16) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (عدم التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة، يعرضه للمسؤولية التأديبية وتوقيع العقوبة عليه من قبل المنظمة المهنية التي هو عضو فيها).

٥- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الخامسة (111.7) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.20) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (تقدير

المراجع لمسؤوليته القانونية هو ما يدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة، وعدم الانقياد ورا رغبات عميل المراجعة).

٦- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السادسة (97.4) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.05) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية (التأديبية) من أهم العوامل التي تدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة والحد من استخدام إدارة العميل للبدائل المحاسبية).

٧- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة السابعة (156.2) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.85) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في بيانات القوائم المالية والحد من اختيارات الإدارة للبدائل المحاسبية).

٨- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الثامنة (90.4) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.07) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يحرص المراجع على بذل العناية الفائقة عند الارتباط بعملاء جدد، وتجنب التعاقد على تنفيذ الأعمال ذات المخاطر المرتفعة).

٩. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (101.5) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.10) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على اجمالى عبارات محور (الفرضية السادسة).

رابعاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

ولاختبار تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y=a+bx$ حيث إن :

y المتغير التابع وهو موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

x المتغير المستقل وهو تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل ، و كانت أهم النتائج

اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (٤٦/٢/٤) أدناه:

جدول (٤٦/٢/٤)

أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة sig
تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية	ثابت الانحدار a	2.41	0.57	0.33	13.42	66.44	0.000
	معامل الانحدار b	0.36			8.15		

المصدر: إعداد الباحث من بيانات التحليل الإحصائي ، ٢٠١٦م.

يتضح من الجدول (٤٦/٢/٤) بان جميع مستويات الدلالة تشير إلى وجود أثر ايجابي لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة عند مستوى دلالة ($0.05 > a$) ، حيث أظهرت قيم المعاملات أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.57) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين المتغيرين ، فيما بلغت قيمة معامل التحديد (R) (0.33) أي أن تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية قد فسرت (33%) من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة وبمعنى: أن 33% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وان 67% من التغيرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى عوامل أخرى) ، وتشير قيمة معامل الانحدار (B) وهي (0.36) إلى مقدار التغير في العلاقة بين المتغيرين ويعني ذلك انه كلما زاد تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية بمقدار وحدة زيادة واحدة يؤدي إلى تحسن في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة بمقدار (0.36) من الوحدة ، أما قيمة اختبار (F) فتشير إلى أن شدة تأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيمته (66.44) وتشير إلى أن نموذج الانحدار ذو دلالة معنوية كما تؤكد ذلك قيمة مستوى الدلالة الإحصائية لاختبار (F)

إذ بلغت قيمتها (0.000) وهي اصغر من مستوى الدلالة المعتمدة في هذه الدراسة وهي: $(0,05 > a)$ ، وبهذه النتائج نتوصل إلى إن تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية لها تأثير ايجابي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة .

مناقشة الفرضية السابعة:

يتضح من الجدول (٤٤/٢/٤) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة السابعة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جدا حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (4.10) بانحراف معياري (0.70) وأهمية نسبية مقدارها (81.9%) . كما اتضح من الجدول (٤٥/٢/٤) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جدا لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الأولى حيث بلغت قيمة (مربع كاي) الاجمالي العبارات (101.5) بمستوى معنوية (0.000). كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (٤٦/٢/٤) وجود تأثير ذو دلالة معنوية لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (8.15) بمستوى معنوية (0.000).

وبناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم رفض فرضية الدراسة السابعة (H0) والتي نصت (لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) وقبول الفرضية البديلة (H1) الآتية:

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

٤-٢-٨ عرض وتحليل بيانات المحور الثامن

موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

لمعرفة آراء المبحوثين حول مدى تأثير موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: التوزيع التكراري لعبارات المحور الثامن

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس مدى تأثير موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة

جدول (٤/٢/٤٧) يوضح التوزيع التكراري لعبارات المحور الثامن

أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		العبارة
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
48	35	76	55.5	10	7.3	3	2.2	0	0	١/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون لتغيير السياسات المحاسبية من ...
25	18.3	88	64.2	15	10.9	9	6.6	0	0	٢/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير السياسة المحاسبية غير
46	33.6	82	59.8	7	5.1	2	1.5	0	0	٣/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد القوائم المالية لتعميل ...
33	24.1	88	64.2	14	10.2	2	1.5	0	0	٤/ يعمل مراجع الحسابات على تصميم إجراءات المراجعة بطريقة تمكنه
45	32.9	85	62	6	4.4	1	0.7	0	0	٥/ يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة وفق معايير المراجعة....
41	29.9	85	62	8	5.9	2	1.5	0.7	1	٦/ يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتكوي رأي
52	38	77	56.2	5	3.6	3	2.2	0	0	٧/ يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري المناسب
290	30.2	581	60.6	65	6.8	22	2.3	0.1	1	ملخص المحور الثامن

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م.

يتضح من الجدول (٤/٢/٤٧) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على العبارات التي تحدد موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث بلغت نسبة من يوافقون على ذلك (90.8%) وبالتالي فإن مراجع الحسابات الخارجي له موقف واضح من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٤%). إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٦.٨%)، ولتفصيل وتوضيح التكرارات والنسب لآراء المبحوثين على مستوى الفقرات ما يلي:

١- أن نسبة من يوافقون على أنه (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون لتغيير السياسات المحاسبية من قبل الإدارة مبررات مقنعة) هي (٩٠.٥%) وهي نسبة موافقة عالية جدا على الفقرة ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٧.٣%).

٢- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية على أنه (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير السياسة المحاسبية غير المبرر ليس له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية) حيث بلغت نسبتهم (٨٢.٥%) ، بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (٦.٦%) ، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٩%).

٣- يوافق المبحوثين بصورة عالية جدا على انه (يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد القوائم المالية لعميل المراجعة متوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) حيث كانت نسبة الموافقين (٩٣.٤%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١.٥%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥.١%).

٤- أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بصورة عالية جدا على انه (يعمل مراجع الحسابات على تصميم إجراءات المراجعة بطريقة تمكنه في الحد من استخدام إدارة العميل للسياسات المحاسبية في تحريف القوائم المالية) حيث بلغت نسبتهم (٨٨.٣%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (١.٥%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (١٠.٢%).

٥- أن أفراد العينة يوافقون بصورة عالية جدا على أنه (يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة) حيث بلغت نسبتهم (٩٤.٩%) ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٠.٧%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٤.٤%).

٦- بلغت نسبة من يوافقون على أنه (يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتكوين رأي لديه بعدم قيام إدارة العميل بالاختيار من بين السياسات المحاسبية) (٩١.٩%) ، وهذا يشير إلى إن نسبة الموافقة كانت عالية جدا ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٥.٩%).

٧- بلغت نسبة من يوافقون على أنه (يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري المناسب (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المالك) عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب تغيير السياسات المحاسبية) (٩٤.٢%) ، وهذا يشير إلى إن نسبة الموافقة كانت عالية جدا ، بينما بلغت نسبة من لا يوافقون على ذلك (٢.٢%) ، إما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (٣.٦%).

ثانياً: الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثامن

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس المحور الثامن وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم .

جدول رقم (٤/٢/٤٨) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثامن

الترتيب	مستوى الاستجابة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
٤	مرتفعة جداً	84.7%	0.68	4.23	١/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون....
٧	مرتفعة	78.8%	0.75	3.94	٢/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير....
٣	مرتفعة جداً	85.1%	0.62	4.26	٣/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد....
٦	مرتفعة جداً	82.2%	0.63	4.11	٤/ يعمل مراجع الحسابات على تصميم إجراءات.....
٢	مرتفعة جداً	85.4%	0.58	4.27	٥/ يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة....
٥	مرتفعة جداً	83.8%	0.67	4.19	٦/ يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة الإثبات....
١	مرتفعة جداً	86.0%	0.65	4.30	٧/ يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري....
	مرتفعة جداً	83.7%	0.65	4.19	اجمالي عبارات المحور السابع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦

يتضح من الجدول (٤/٨) ما يلي:

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور الدراسة الثامن يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى الاستجابة مرتفعة جداً على جميع العبارات التي تعبر عن موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عاماً مقداره (4.19) وانحراف معياري (0.65) وأهمية نسبية (83.7%) .

٢- كما يتضح أن الفقرة (يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري المناسب (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المالك) عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب تغيير السياسات المحاسبية.) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.30) وانحراف معياري (0.65) و بأهمية نسبية مرتفعة جداً بلغت (86%) . تليها في المرتبة الثانية الفقرة (يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة) بمتوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري (0.58) وبأهمية نسبية (85.4%) .

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير السياسة المحاسبية غير المبرر ليس له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية) حيث بلغ متوسطها (3.94) وبانحراف معياري (0.75) وأهمية نسبية بلغت (78.8%) .

ثالثاً: اختبار (كاي تربيع) لعبارات المحور الثامن

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات المحور الثامن.

جدول رقم (٤/٢/٤) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات المحور الثامن

العبارات	قيمة كاي تربيع	درجات الحرية	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية	الدلالة
١/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن	102.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
٢/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن	116.2	4	9.48	0.000	وجود فروق
٣/ يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد....	122.6	4	9.48	0.000	وجود فروق
٤/ يعمل مراجع الحسابات على تصميم	126.7	4	9.48	0.000	وجود فروق
٥/ يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام	134.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
٦/ يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة	190.5	4	9.48	0.000	وجود فروق
٧/ يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى	116.1	4	9.48	0.000	وجود فروق
اجمالي عبارات المحور الرابع	129.7	4	9.48	0.000	وجود فروق

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي ٢٠١٦م

يتضح من الجدول (٤/٢) ما يلي:

١- بلغت قيمة (كاي تربيع) للعبارة الأولى (102.1) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.23) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جداً على العبارة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون لتغيير السياسات المحاسبية من قبل الإدارة مبررات مقنعة).

٢- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الثانية (116.2) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (3.94) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على العبارة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير السياسة المحاسبية غير المبرر ليس له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية).

٣- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الثالثة (122.6) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.26) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد القوائم المالية لعميل المراجعة متوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

٤. بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الرابعة (126.7) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.11) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يعمل مراجع الحسابات على تصميم إجراءات المراجعة بطريقة تمكنه في الحد من استخدام إدارة العميل للسياسات المحاسبية في تحريف القوائم المالية).

٥- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة الخامسة (134.1) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.27) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تنفيذ مهام المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة).

٦- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة السادسة (190.5) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.19) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتكوين رأي لديه بعدم قيام إدارة العميل بالاختيار من بين السياسات المحاسبية).

٧- بلغت قيمة (كاى تربيع) للعبارة السابعة (116.1) وهى أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.30)

والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على العبارة (يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري المناسب (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المالك) عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب تغيير السياسات المحاسبية).

٨. بلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (129.7) وهي أكبر من القيمة الجدولية (9.48) عند مستوى دلالة معنوية ٥% وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة (4.19) والوسط الفرضي للدراسة (٣) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على اجمالي عبارات محور (الفرضية الثامنة).

٤-٢-٣ ترتيب فرضيات الدراسة .

يمكن تلخيص ترتيب فرضيات الدراسة بحسب قوة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع باستخدام معامل التحديد (R^2) وذلك وفق نتائج الجدول التالي:

جدول (٥٠/٢/٤) ملخص نتائج ترتيب قوة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

م	المتغيرات المستقلة	معامل التحديد R^2	الترتيب
١.	قواعد آداب وسلوك المهنة	0.26	6
٢.	المعايير والتشريعات المحاسبية	0.33	4
٣.	فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بالعميل	0.26	7
٤.	تقديم مراجع الحسابات خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل	0.31	5
٥.	حجم مكتب المراجعة	0.46	2
٦.	أتعاب خدمات المراجعة	0.56	1
٧.	تقدير مراجع الحسابات لمسؤوليته القانونية والمهنية	0.33	3

من خلال الجدول (٥٠/٢/٤) يتضح الآتي:

١- أن الفرضية السادسة والمتمثلة في المتغير المستقل (أتعاب خدمات المراجعة) جاءت في المرتبة الأولى من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات

٢- الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.56)، مما يعني أن (0.56) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى أتعاب خدمات المراجعة وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.44) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

٢- أن الفرضية الخامسة والمتمثلة في المتغير المستقل (حجم مكتب المراجعة) جاءت في المرتبة الثانية من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.46)، مما يعني أن (0.46) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى حجم مكتب المراجعة وحده مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.54) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

٣- أن الفرضية السابعة والمتمثلة في المتغير المستقل (تقدير مراجع الحسابات لمسؤوليته القانونية والمهنية) جاءت في المرتبة الثالثة من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.33) كما بلغت الأهمية النسبية (81.9%) وهي أكبر من الأهمية النسبية للمتغير الثاني والتي بلغت (79.3%)، مما يعني أن (0.33) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى تقدير مراجع الحسابات لمسؤوليته القانونية والمهنية وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.67) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

٤- أن الفرضية الثانية والمتمثلة في المتغير المستقل (المعايير والتشريعات المحاسبية) جاءت في المرتبة الرابعة من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.33)، كما بلغت الأهمية النسبية (79.3%) وهي أقل من الأهمية النسبية للمتغير السابع والتي بلغت (81.9%)، مما يعني أن (0.33) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى المعايير والتشريعات المحاسبية وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.67) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

٥- أن الفرضية الرابعة والمتمثلة في المتغير المستقل (تقديم مراجع الحسابات خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل) جاءت في المرتبة الخامسة من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في

(موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.31)، مما يعني أن (0.31) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود لتقديم مراجع الحسابات خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.69) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

٦- أن الفرضية الأولى والمتمثلة في المتغير المستقل (قواعد آداب وسلوك المهنة) جاءت في المرتبة السادسة من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.26) كما بلغت الأهمية النسبية (86.2%) وهي أكبر من الأهمية النسبية للمتغير الثالث والتي بلغت (68.5%)، مما يعني أن (0.26) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى قواعد آداب وسلوك المهنة وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.74) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

٧- أن الفرضية الثالثة والمتمثلة في المتغير المستقل (فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بالعميل) جاءت في المرتبة السابعة من حيث قوة التأثير في المتغير التابع والمتمثل في (موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة) ، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (0.26) كما بلغت الأهمية النسبية (68.5%) وهي أقل من الأهمية النسبية للمتغير الأول والتي بلغت (86.2%)، مما يعني أن (0.26) من التغييرات في موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة تعود إلى فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بالعميل وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، بينما (0.74) من التغييرات في موقف المراجع تعود لعوامل أخرى.

خلاصة الفصل:

استهدف هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة اليمينية لاختبار اثر مجموعة من العوامل على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتوزيع استمارة استبانة تم تصميمها لهذا الغرض على عينة الدراسة المختارة بهدف جمع البيانات الأولية للدراسة ، حيث تم تشغيل هذه البيانات وإجراء الاختبارات اللازمة لمعرفة هذا الأثر ، حيث قام الباحث باستخدام بعض الأساليب الإحصائية المتوفرة في الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، وقد تم اختبار مجموعة من الفرضيات تم اقتراحها من قبل الباحث عن طريق استعراض ومناقشة الدراسات السابقة حيث كانت نتائج هذه الاختبارات على النحو التالي:

١- بين اختبار الفرض الرئيس الأول رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية لقواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٢- بين اختبار الفرض الرئيس الثاني رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية للمعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٣- بين اختبار الفرض الرئيس الثالث رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٤- بين اختبار الفرض الرئيس الرابع رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية لتقديم مراجع الحسابات خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٥- بين اختبار الفرض الرئيس الخامس رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية لحجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٦- بين اختبار الفرض الرئيس السادس رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية لأنعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

٧- بين اختبار الفرض الرئيس السابع رفض فرض العدم (H_0) والذي أقرحه الباحث وقبول الفرض البديل (H_1) وذلك بوجود تأثير ذو دلالة معنوية لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

الخاتمة

وتشتمل على:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج

بعد أن تم استعراض الجانب النظري للدراسة والدراسة الميدانية ، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

نتائج الجانب النظري للدراسة:

من خلال استعراض الجانب النظري للدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- ١- تستغل إدارة المنشأة مرونة المعايير المحاسبية وتعدد بدائل القياس المحاسبي وذلك عن طريق قيام الإدارة بتوظيف هذه البدائل لتحسين المركز المالي للمنشأة بشكل صوري وتحقيق مكاسب ذاتية.
- ٢- ان بناء السياسات المحاسبية بواسطة الاعتماد على المدخل المعياري أو المدخل الإيجابي بشكل منفرد لا يمكن أن يقدم حلاً ناجحاً وقاطعاً لمشكلة الاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة باعتبار أن المحاسبة تعمل في بيئة شديدة التغير كما أنها تلبي حاجات جهات مختلفة من المعلومات ، وبالتالي يجب استخدام هذين المدخلين جنباً إلى جنب لبناء هذه السياسات المحاسبية على اعتبار أن كل مدخل يحاول أن يتلافى عيوب الآخر.
- ٣- على الرغم من أن إدارة الأرباح ينتج عنها مساوئ تهدد مستقبل المنشأة إلا أن استخدام المدخل الحقيقي في إدارة الأرباح يعتبر أكثر خطراً على مستقبل المنشأة على اعتبار أن الأضرار الناتجة عن استخدام أساليب حقيقية في تحسين أرباح المنشأة هي واقعة لا محالة ، بينما استخدام المدخل المحاسبي في تحسين أرباح المنشأة بشكل صوري قد يلحق الضرر بمستخدمي القوائم المالية إلا أنه في بعض الأحيان قد ينتج عنه منافع مستقبلية للمنشأة تتمثل في التأثير بشكل إيجابي على سعر السهم .
- ٤- أن اختيارات إدارة المنشأة من بين السياسات المحاسبية البديلة يترتب عليه آثار سلبية على المنشأة ذاتها حيث يمكن أن تتعرض المنشأة إلى مشاكل تشغيلية وأخلاقية كما أن اكتشاف هذه الممارسات من قبل الجهات الرقابية يعرضها للعقوبات ومن ثم فقدان الثقة في هذه الشركات من قبل جمهور المستثمرين والممولين الأمر الذي ينعكس على سعر السهم وانخفاض قيمة الشركة ومن التعثر والافلاس، كما أن هذه الآثار تترتب على جهات خارجية تستخدم بيانات القوائم المالية المحرفة لهذه الشركات مما ينتج عنه اتخاذ قرارات غير صائبة تلحق الضرر بالمجتمع.
- ٥- أن تمسك أعضاء المهنة بقواعد السلوك الأخلاقي عند أداء وظائفهم هو أكثر ما يحافظ على سمعة المهنة ويزيد من ثقة المنتفعين في خدماتها.
- ٦- أن زيادة اتعاب المراجعة ليس دائماً دليلاً على تواطؤ مراجع الحسابات الخارجي مع عميل المراجعة إذ أنه يمكن أن تعود هذه الزيادة إلى أسباب أخرى تتمثل في حجم مكتب المراجعة وسمعته وكذلك طبيعة عمليات المنشأة محل المراجعة ودرجة تعقيدها ، بينما يمكن أن يكون انخفاض اتعاب المراجعة سبباً في

عدم بذل المراجع للمستوى المطلوب من العناية المهنية الأمر الذي من شأنه أن يؤثر سلباً على رأي المراجع.

٧- أن إدارة العميل مسؤولة عن إعداد التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة كما أنها مسؤولة عن أي تحريف جوهري في بيانات هذه التقارير بسبب اختيارها من بين السياسات المحاسبية البديلة، بينما يقع على عاتق المراجع تخطيط عملية المراجعة وتحديد إجراءاتها بالطريقة التي تخفض من خطر هذه التحريفات إلى المستوى المقبول ، كما أنه لا يمكن أن يكون ضامناً بخلو هذه البيانات من أي خطأ إلا أنه في نفس الوقت يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة وأن يزيد من إجراءات المراجعة متى ما توفرت لديه شكوك بوجود تحريفات يمكن أن يكون لها أثر على مستخدمي هذه البيانات.

٨- أن المعايير المهنية عندما حددت مسؤوليات المراجع للوصول إلى رأي مهني بعدالة القوائم المالية لعميل المراجعة أعطت المراجع نوع من المرونة في تحديد إجراءات المراجعة التي يراها مناسبة واستخدام تقديره الشخصي لذلك ، حيث لم تلزم المراجع باتباع طريقة معينة أو تحديد اختبارات محددة ، ورغم منطقية ذلك نتيجة لصعوبة تحديد إجراءات واحدة في ظل اختلاف الأنشطة وبيئات العمل التي يمارس المراجع فيها وظيفته ، إلا أنه يخشى أن يستغل المراجعين تلك المرونة في المعايير المهنية للتخلص من أداء واجباتهم بطريقة مهنية.

٩- قصور التشريعات المنظمة لمهنة مراجعة وتدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية وذلك يتضح من خلال عدم إصدار اللائحة التنفيذية لقانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات إلى الوقت الراهن ، وكذلك ميل المشرع اليمني إلى المفاهيم والمصطلحات العامة والتي تقبل التأويل عند تحديده لمسؤوليات مراجع الحسابات ، بالإضافة إلى وجود بعض التناقض في مواد وفقرات القانون.

نتائج الدراسة الميدانية:

تمثلت نتائج الدراسة الميدانية في الآتي:

١- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك إدراك عالي لدى مراجع الحسابات الخارجي في الجمهورية اليمنية لأثر قواعد السلوك وآداب المهنة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، ويتضح ذلك من خلال إجابات المبحوثين والتي كانت تميل وبدرجة عالية جداً إلى أهمية قواعد وآداب السلوك في تدعيم ثقة المنتفعين من خدمات المراجع وبالتالي إدراكه لأهمية تقديم معلومات تتصف بالحيادية والمصادقية ، كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية سعي المراجع نحو تمتعه بالاستقلالية في أداء وظيفته وتجنب الظروف التي يمكن أن تؤثر على حكمه المهني وكذا حرصه على تطوير كفاءته بشكل مستمر .

٢- دلت نتائج الدراسة الميدانية على وجود اتجاه كبير وبدرجة عالية نحو وجود تأثير للمعايير والتشريعات المهنية على موقف مراجع الحسابات من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، حيث يتضح

ذلك التأثير من خلال اتجاه آراء عينة الدراسة نحو فاعلية المعايير والتشريعات المهنية في تضيق نطاق الاختيار من بين بدائل القياس المحاسبي وكذا تحسين الحكم المهني للمراجع عند الثبات في اتباع سياسات محاسبية واحدة ، وضرورة إفصاح إدارة العميل عند تغيير السياسات المحاسبية وتبرير هذا التغيير .

٣- يفضل مراجعو الحسابات في الجمهورية اليمنية الاعتماد على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل غياب معايير محلية .

٤- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أنه كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعميل المراجعة كلما أدى ذلك إلى تحسين موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، حيث يتضح ذلك من خلال اتجاه إجابات عينة الدراسة نحو زيادة معرفة المراجع بأنشطة العميل مع زيادة فترة الارتباط ناهيك عن احتمال فشل عملية المراجعة في السنوات الأولى من عملية الارتباط.

٥- بينت الدراسة الميدانية أن طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة قد ينشأ عنها علاقة شخصية مع إدارة العميل إلا أن تلك العلاقة لا تؤثر على الحكم المهني للمراجع ، ويعزو الباحث ذلك إلى أن المراجع في نهاية المطاف تحكمه مجموعة من القوانين والتشريعات المحاسبية التي تنظم علاقته وتقوم عمله وهذا ما تؤكد نتائج الدراسة الميدانية في ما يتعلق بالتشريعات المحاسبية وكذا تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية والمهنية.

٦- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية ان هناك تأثير سلبي لتقديم مراجع الحسابات خدمات اخرى بخلاف خدمات المراجعة للمنشأة محل المراجعة على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة إلا أن هذا التأثير كان بدرجة متوسطة مما يعني ان هناك شريحة لا بأس بها من عينة الدراسة تميل نحو تقديم مراجع الحسابات لهذا النوع من الخدمات للمنشأة محل المراجعة.

٧- أن حجم مكتب المراجعة له تأثير إيجابي عالي على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، وذلك من خلال حرص هذه المكاتب على سمعتها الجيدة وارتباطها بمكاتب مراجعة عالمية واستخدامها لأساليب المراجعة الحديثة وعدم اعتمادها في إيراداتها على عميل واحد كل ذلك يدفعها إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية ، وهذا ما بينته نتائج الدراسة الميدانية.

٨- بينت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك تأثير سلبي عالي لأتباع عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ويرجع السبب في رأي الباحث إلى عدم وجود معايير محددة للأتباع وغياب الدور الرقابي على هذا الجانب من قبل الجهات المختصة.

٩- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك تأثير إيجابي عالي لتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة ، إلا أن تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية كان أكثر أثرا مقارنة بتقديره لمسؤوليته المهنية (التأديبية)، ويعزو الباحث ذلك إلى أنه

في حالة تضرر العميل او أي جهة أخرى مستفيدة من تقرير المراجع فإن هذه الجهات تلجأ إلى التحكيم أو القضاء وبالتالي فإن المراجع ليس له حيلة في التملص من العقاب ، بينما يعتبر تطبيق جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين للإجراءات التأديبية محل نظر في بعض الأحيان.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة للدراسة ، يوصي الباحث بما يلي:

١- زيادة الجهد من قبل الجهات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة محليا ودوليا على تقنين استخدام السياسات المحاسبية البديلة وتقييد الإدارة عند استخدامها لهذه البدائل بما يحقق الصالح العام ، وكذلك ضرورة مراجعة مرونة معايير المحاسبة من خلال الاعتماد على أساليب التجريب للممارسات المحاسبية واختبار مدى موافقتها للواقع.

٢- ضرورة التزام إدارة العميل على ما أكدت عليه معايير المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بالإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية وأثر هذا التغيير على بيانات القوائم المالية.

٣- تركيز أقسام المحاسبة في الجامعات اليمنية بشكل اكبر على تعريف الطلاب والباحثين على مساوئ اختيارات إدارة المنشأة للسياسات المحاسبية البديلة والمداخل التي يمكن من خلالها صياغة نظرية محاسبية يمكن أن تحد من هذه الخيارات ، وكذلك ضرورة إفراد موضوعات مستقلة عن أخلاقيات المهنة يتم تدريسها للطلاب ضمن المناهج الدراسية في الجامعات اليمنية.

٤- توعية مستخدمي معلومات التقارير المالية بحدود مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي كما وضحتها معايير التدقيق والتأكيد الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، وكذلك أهمية فهم مستخدمي هذه المعلومات لدلالة بعض المؤشرات في بيانات القوائم المالية للعميل وعدم الاعتماد على الأرباح كمؤشر وحيد على كفاءة إدارة المنشأة في استخدام الموارد الاقتصادية.

٥- تعريف المحاسبين القانونيين بالوسائل التي يمكن بواسطتها كشف تلاعب الإدارة في استخدام بدائل القياس المحاسبي من خلال تنظيم جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين للندوات والمؤتمرات ومتابعة الجديد في هذا الجانب.

٦- ضرورة قيام الجهات المشرفة على المهنة بإصدار معايير مهنية محلية وقواعد للسلوك المهني تتناسب مع بيئة ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ، بحيث تعمل هذه القواعد والمعايير على تنظيم المهنة وممارستها تحت غطاء قانوني يحمي منتسبيها ويضمن حقوقهم.

٧- ضرورة قيام الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية بوضع الضوابط الكفيلة بتنظيم تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة.

٨- وضع معايير خاصة بالأتعاب مقابل تقديم خدمات المراجعة للعملاء بما يضمن بذل المراجعين للعناية المهنية اللازمة ، وتنظيم العلاقة بين المراجعين فيما يتعلق باستخدام الأتعاب كوسيلة للتنافس والحصول على العملاء بما يهدف أداء وظيفة المراجعة وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

٩- تفعيل الدور الذي تقوم به جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بشكل أكبر من خلال تفعيل المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات وتطبيق العقوبات الخاصة بذلك في كل من ثبت تورطه بالتسبب في أضرار للمنتفعين من خدمات المراجعة.

الدراسات المستقبلية المقترحة

يقترح الباحث إجراء دراسات مستقبلية في الجوانب البحثية التالية:

- ١- اثر آليات حوكمة الشركات على اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.
- ٢- أثر تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية.
- ٣- أثر تغيير السياسات المحاسبية على محتوى القوائم المالية لمنظمات الأعمال اليمنية.

قائمة المراجع والمصادر

القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية

الكتب:

- أحمد عبدالمولى الصباغ ، بحوث ودراسات في المراجعة ، دار الهاني للطباعة والنشر ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤ .
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ م .
- _____ ، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن ، يوليو ٢٠١٠ م .
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، السياسات العامة للأعمال وهيكل التنظيم الأساسية ، بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد) ، مطابع الشمس ، الأردن ، المجلد (٣) ، ٢٠٠١ م .
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، دليل المحاسبين المهنيين - القواعد الأخلاقية ، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية ، ٢٠٠٢ م .
- أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة في عالم متغير ، دار المكتبات الكبرى ، القاهرة ، ٢٠٠٢ م .
- _____ ، فلسفة المراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٩ م .
- حسين القاضي ، وحسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ١٩٩٩ م .
- سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان ، تدقيق الحسابات (١) ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى عمان ، الأردن ، ٢٠١٠ م .
- طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ م .
- _____ ، التقارير المالية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٣ .
- _____ ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٧ .

- _____ ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٧ .
- _____ ، موسوعة معايير المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٨ .
- عباس حميد التميمي ، حكيم حمود الساعدي ، إدارة الأرباح - عوامل نشأتها وأساليبها وسبل الحد منها ، الجزيرة للطباعة والنشر ، بغداد العراق ، ٢٠١٤ .
- عبدالمنعم علي عوض الله ، أساسيات المحاسبة المالية ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٩ .
- عبدالوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال ، الجزء الثاني ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠١ .
- _____ ، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال - مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١١ .
- عبدالوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٩ .
- عبيد بن سعيد المطيري ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة : تحديات وقضايا معاصرة ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، ٢٠٠٤ .
- عبيد سعد شريم ، لطف حمود بركات ، أصول مراجعة الحسابات ، الأمين للنشر والتوزيع ، صنعاء ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٧ .
- عز عبد الفتاح ، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨١ .
- عماد عبدالوهاب الصباغ ، علم المعلومات ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، ٢٠٠٢ .
- فؤاد محمد الليثي ، " نظرية المحاسبة " كلية التجارة ببورسعيد- جامعة قناة السويس ، دار النهضة العربية ، ٢٠١٠ .
- عمر محمد زريقات ، رأفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كلبونة ، علم تدقيق الحسابات النظري ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان الأردن ، ٢٠١٠ .
- كمال خليفة أبوزيد ، عطية عبدالحى مرعي ، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٤ .
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ، المكتب الجامعي الحديث ، ٢٠٠٦ .
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، ومحمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠١ م .

- لجنة معايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان- الأردن ، يناير ٢٠٠٩ .
- محمد علي حماد، عصام عبدالمنعم اسماعيل، المراجعة تأصيل علمي وتطبيق عملي، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، ١٩٩٨ .
- محمد سمير الصبان ، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية، ١٩٩٧ .
- محمد عباس بدوى ، " دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة " ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، دار المعارف بالإسكندرية ، ٢٠٠٠ .
- محمد محمود عبدربه ، مخاطر الاعتماد على البيانات المحاسبية ، عند تقييمك للاستثمارات في سوق الأوراق المالية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٠ .
- نجم عبود نجم ، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .

الدوريات:

- أبوبكر محمد الهواش ، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي ، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية ، المجلد (٢) ، العدد (١) ، ٢٠٠٥ .
- أحمد محمود يوسف ، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد العاشر ، ٢٠٠٠ .
- أحمد موسى أحمد ، دوافع الإدارة نحو تطويع الأرباح ، مجلة العلوم الإنسانية ، السنة (١٠) ، العدد (٥٥) ، الجزائر ، ٢٠١٤ .
- الرفاعي إبراهيم مبارك ، دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة- جامعة طنطا ، العدد (٢) ، ٢٠٠٣ .
- _____ ، تحليل العوامل المؤثرة على موقف ودور المراجع الخارجي في الرقابة على غش التقارير المالية - دراسة ميدانية على البيئة السعودية ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، ٢٠٠٧ .
- أمال محمد عوض ، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد (٢) ، المجلد (٤٥) ، يوليو ٢٠٠٨ .
- أماني محمد المليجي ، دراسة أهمية ونطاق الخدمات الاستشارية ومحددات كفاءة مراقب الحسابات في ادائها - دراسة تطبيقية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٠ .

- إيمان حسين الشاطري ، وحسام عبدالمحسن العنقري ، انخفاض مستوى اتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبدالعزيز ، المجلد (٢٠) العدد (١) ، ٢٠٠٦ .
- توفيق بن عبدالمحسن الخيال ، وفواز سفير القثامي ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية - دراسة تطبيقية- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٧، العدد ١، يناير، ٢٠١٠ .
- حسين أحمد دحدوح ، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٢ ، العدد الأول ، ٢٠٠٦ .
- حسين أحمد عبيد ، دراسة ميدانية لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة - الدوافع والآثار ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ .
- خالد عبدالعزيز حافظ ، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة - بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي ، مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين ، مجلد (٤) ، العدد (١٥) ، ٢٠١٦ م. ص. ١٧ .
- خالد عبدالمنعم لبيب ، "الخدمات بخلاف مهام المراجعة وحجم شركة المراجعة واستقلال المراجع الخارجي - دراسة ميدانية" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ .
- سالم أحمد الصباح ، "تأثير إدارة الأرباح على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، وموقف المراجع الخارجي- دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٤٩ ، يناير ٢٠١٢ .
- سمير كامل محمد عيسى ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، المجلد (٤٥) ، العدد (٢) ، يوليو ٢٠٠٨ .
- سوسن أحمد سعيد ، عبدالواحد غازي محمد ، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (٤) ، العدد (٢) ، ٢٠١٤ .
- شريف محمد البارودي ، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
- صبري ماهر مشتهى ، تحليل العلاقة بين مدة دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي ، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد (٢٢) ، العدد (٢) ، ٢٠١٤ .

- صدام محمد محمود وآخرون ، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية ، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد (٤) ، العدد (٧) ، ٢٠١١.
- صفاء محمود السيد ، إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية - دراسة تحليلية ، مجلة البحوث العلمية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج - جامعة جنوب الوادي ، المجلد الثامن عشر ، العدد الأول ، مارس ، ٢٠٠٤.
- طارق عبدالعال حماد ، دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة بني سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٢.
- طارق محمد حسنين ، وأحمد سباعي قطب ، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد (٦٠) ، ٢٠٠٣.
- عبدالفتاح أحمد علي خليل ، قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري ، مجلة المحاسبة والتجارة والتأمين ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد ٦٧ ، ٢٠٠٦م.
- عبدالوهاب نصر علي ، اثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير المراجع الحسابات عن القوائم المالية مع دراسة تجريبية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الثاني والأربعون ، ٢٠٠٥.
- عماد سعيد الزمر ، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد (١) المجلد (٤٦) ، يناير ٢٠٠٩.
- عمر عيسى جهماني ، سلوك تمهيد الدخل في الأردن - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان ، المجلة العربية للمحاسبة ، مجلس التعاون لدول الخليج ، العدد الأول ، ٢٠٠١.
- مجيد عبدالحسين الميراني ، علاء عبدالحسين الساعدي ، الهام جعفر الشاوي ، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، جامعة أم البواقي ، العدد الرابع ، ديسمبر ٢٠١٥.
- مجيد عبد زيد حمد ، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية ، ٢٠١٣م.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، توازن القوى بين المراجع والشركة وأثره على استقلال المراجع ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد (٢) ، ١٩٩١م.

- محمد بدر الدين الأمين ، أثر المؤشرات الاقتصادية على كفاءة التنبؤ بالريح ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض ، العدد الأول ، ٢٠٠٠م.
- محمد رضا محمد عبدالسميع ، أثر ممارسات إدارة الأرباح على قياس الوعي الضريبي - دراسة اختبارية - المؤتمر العلمي السادس ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، ٢٧-٢٩ يوليو ٢٠٠٦م.
- محمد سامي راضي ، الخصائص المحددة لجودة المراجعة: دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر ، مجلة آفاق ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، العدد الثاني ، إبريل ١٩٩٨م.
- محمد سعيد جنيدي ، أثر الدور التعاقدية للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤.
- محمد ضافر عبدالخالق الغضنفر ، اسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة الرافدين ، العدد ١١٤ ، المجلد ٣٥ ، ٢٠١٣.
- محمد عبدالحميد طاحون ، "التغييرات الاختيارية في الطرق المحاسبية : دوافعها ومداخل معالجتها " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، ١٩٩٨.
- محمد عبدالفتاح محمد ، دراسة اختبارية لموقف مراقب الحسابات من ممارسات إدارة الريح ، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، جامعة المنوفية ، السنة الثامنة ، العدد الثالث والرابع ، يوليو أكتوبر ٢٠٠٦.
- محمد مطر ، نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن تقويم قدرة المشروع على الاستمرار ، مجلة البصائر ، المجلد ٤ ، العدد ٢ ، أيلول ٢٠٠٠.
- مدثر طه أبوالخير ، إدارة الريح المحاسبي في الشركات المصرية - دليل ميداني من التغييرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ١٩٩٩م.
- منصور ياسين الأديمي ، مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني ، مجلة كلية التجارة والاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة صنعاء ، العدد (٢٨) ، ٢٠٠٧.
- وليد زكريا صيام ، ومحمود فؤاد فارس أبواحميد ، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ، الاقتصاد والإدارة ، مجلد (٢٠) ، العدد (٢) ، نوفمبر ٢٠٠٦.
- هاشم فاروق الإبياري ، تقييم خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد في مرحلة تخطيط عملية المراجعة - نموذج مقترح ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، المجلد الأول ، ٢٠٠٧.

- يوسف محمود جربوع ، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد ٧٦ ، العدد ٢٦ ، ٢٠٠٤ .
- _____ ، مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله ، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية) ، مجلد (٦) ، عدد (١) ، ٢٠٠٧م .
- يوسف محمود جربوع ، وعلي وشاهين ، العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ' مجلة المحاسبة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١١ .

الرسائل العلمية:

- أحمد أنيس أحمد ، العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، ٢٠٠٥ .
- أشرف عبدالحليم محمود كراجه ، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، ٢٠٠٤ .
- أمل صلاح دردير ، التحليل المحاسبي لمحددات اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لمعالجة تكاليف البحث والاستكشاف في شركات البترول ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، ١٩٩٧ .
- بهانة وداد حطبة ، مدخل مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات في الكشف عن ممارسات الإدارة لظاهرة الافصاح المصطنع عن الارياح في إطار معايير المحاسبة والمراجعة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، ٢٠١٠ .
- صفاء محمد عبدالدائم ، دراسة تحليلية لاستخدام نظرية الوكالة في تحليل دوافع الإدارة العليا عند اختيار السياسات المحاسبية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، ١٩٩٥م .
- عبدالرحمن عادل خليل ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ٢٠١٣م .
- عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن ، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية - الآثار والدوافع والمعالجة : دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ٢٠١٢م .

- عبدالله إبراهيم عثمان يوسف ، إطار علمي لتقويم استخدام المدخلين المعياري والإيجابي في تحليل دوافع الإدارة تجاه اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعايير المحاسبية - دراسة تحليلية تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين ، ٢٠٠٩م.
- علي محمد يوسف ، استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٥م.
- ماجدة متولي ابراهيم ، دور مراقب الحسابات في تحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية في ضوء اساليب المحاسبة الابتكارية - دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، ٢٠١٠م
- محمد أحمد حنفي ، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية - دراسة تطبيقية ، دراسة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، ٢٠١٠م .
- محمد حسين عبدالرحمن ، "الفحص المحاسبي للتغيير الاختياري في السياسات المحاسبية في منشآت الأعمال المتعثرة بغرض خدمة مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، ٢٠٠٤م.
- محمد عصام المعاضيدي ، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة ، دراسة لآراء عينة من تدريسيي جامعة الموصل ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل ، ٢٠٠٥م.
- مها رزق ، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، ٢٠١٢م.
- ميثاق هاشم علي ، أثر هيكلية أنظمة الرقابة الداخلية في تقليل فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية في ظل قانون ساربينز- اوكسلي(SOX) ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ، ٢٠١٤م.
- نسرين محمد منصور ، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدئ الاستقلالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية ، ٢٠١٣م.

المؤتمرات:

- أحمد حلمي جمعة ، الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية ، المؤتمر العلمي السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزيتونة . عمان الأردن ، ٢٠٠٦ .

- أحمد ددوع ، مسؤولية مدقق الحسابات في إبداء الرأي حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وتقييم سياسات الإدارة بين الحكم المهني والرأي الفني ، المؤتمر المهني الدولي الأول (تدقيق الحسابات - مسؤولية وانتفاء) ، رام الله - فلسطين ، نوفمبر ٢٠١٢ م .
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، أخلاقيات المهنة - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) ، إصدار لجنة المعايير الرقابية في مؤتمر الأننتوساي الـ (١٦) ، الأوروغواي ، ١٩٩٨ .
- خالد الخطيب ، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تفعيل محاسبة المسؤولية في ظل التحديات العالمية المعاصرة ، المؤتمر العلمي السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن ، ٢١-٢٤ إبريل ٢٠٠٦ م .
- علي مجاهد أحمد ، تحليل ظاهرة حوكمة الشركات باستخدام نظرية الوكالة : منظور محاسبي ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، ٢٠٠٥ .
- محمد عبدالفتاح العشماوي ، دور المنهج الأخلاقي في تطوير مدخل المحاسبة بالوكالة لأغراض مكافحة الرشوة بمنظمات الأعمال ، المؤتمر العلمي السادس ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة ، الأردن ، ٢١-٢٤ إبريل ٢٠٠٦ .
- هيثم عبدالنبي ، مسؤولية مراجع الحسابات النافذة في المملكة الأردنية الهاشمية ، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة مسؤولية خبرا المحاسبة ومفوض المسؤولية المدنية والجزائية والمسؤولية التأديبية ، بيروت ، ١١-١٢ نوفمبر ٢٠٠٥ .

القوانين:

- وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز مركزي للرقابة والمحاسبة ، صنعاء .
- وزارة الشؤون القانونية ، القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م بشأن الشركات التجارية ، الجريدة الرسمية ، العدد (٨) ، صنعاء .
- وزارة الشؤون القانونية ، مجموعة قوانين البنوك والمصارف ، القانون رقم (٣٨) لسنة ١٩٩٨م بشأن البنوك ، صنعاء ، يوليو ٢٠٠٤ .
- وزارة الشؤون القانونية ، قانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات ، صنعاء ، يوليو ٢٠٠٤ .

أخرى:

- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين ، دليل المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة مهنة مراجعة وتدقيق الحسابات للعام ٢٠١٦م ، صنعاء، مارس ٢٠١٦م
- محمد شريف توفيق ، "تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الإيجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية" ، ٢٠٠٦ ، ص. ١-١٥ ، متاح على الموقع الإلكتروني: www.InfotechAccountants.Com/phpbb2Index.Php
- منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) ، تقييد مدة منصب المراجع الخارجي ، لجنة المالية ، الدورة السابعة بعد المائة ، FC-107/11 ، روما ، مايو ٢٠٠٤ .

ثانيا : المراجع باللغة الإنجليزية:

BOOKS:

- Boynton, C., Johnson, N., and Kell, G., Modern Auditing , 7th Edition , New York: John Wiley and & Sons.
- Daft, Richard L. , Management, South-Western and College Publishing Co., Canada, 2008.
- Francis, J., “Disussion of Empirical Research on Accounting Choice” , October, 2000 .
- Massier, Jr., William. F., et. al., Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, 4th Edition, McGraw-Hill.inc., 2006.
- Whittington, O., and Pany, K., Principles of Auditing and Other Assurance Services, Thirteen Edition, McGraw-Hill inc., New York, 2001.
- Wild, K., & Guida Al Guida, “Manuel of Financial Reporting and Accounting”, Butter worths, London, 1990.

PERIODICALS:

- Albornoza, B., and Illuecaa, M., earning management under price regulation, Empirical evidence from the Spanish electricity industry, Energy Economics, Vol. 27, No. 2.
- Arrunada, B., The provision of non-audit services by auditors : let the market evolve and decide . International Review of Law and Economics Vol. 19, No. 4, 1999.
- Bauwhede, B., willekens, M., and Gaeremynck, A., “Audit Firm Size , publik Ownership , and Firms Discretionary Assruals Management”, The International Journal of Accounting , Urbana, Vol.38, No.1, 2003.

- Beatty, A. & Waber, J., “The Effects of Debt Contracting on Voluntary Accounting Method Changes”, *The Accounting Review*, Vol. 78, January, 2003.
- Belski, W., Beams, J., and Brozovsky, J., Ethical judgments in accounting: An examination on the ethics of managed earning, *Journal of Global Business*, Issues 2, No. 2, 2008.
- Boritz, J., *The Auditor Objectivity Under A Negligence Liability System* , *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18, 1999, Supplement,
- Charles, Agency costs and audit quality: Evidence from Piot, *European Accounting Review*, London: Vol. 10, No. 3, 2001.
- Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y. and Lin, Z., The Role of international financial reporting standards in accounting quality: Evidence from European Union, *Journal of international financial management & accounting* Vol. 21, Issue 3, 2010.
- Chia, Y., Lee, H., and Lapsley, I., “Choice of Auditors and Earnings Management during the Asian Financial crisis” , *Managerial Auditing Journal* , Vo. 22, No. 2, 2007.
- Chung, H., and S. Kallapur, , Client importance Non-audit services and abnormal accruals, *The Accounting Review*, Vol. 78, No. (4), 2003.
- Cohen. D., A. Dey, and T. Lys, Real and Accrual- Based Earnings Management in the per-and post- Sarbanes Oxley Periods, *The Accounting Review*, Vol. 83, Issue: 3, 2008.
- Coram, P., and D. Woodliff, A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditor, *Australian Accounting Review*, 13(1), 2003.
- Defond, M., and Park, C., Smoothing income in anticipation of future earnings, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 23, No. 2, 1997.
- FASB., Proposal: Principles- based approach to U.S. standard setting, *Accounting Horizons*, 2002.
- Ferguson, M., Seow, G., and Yaung, D., “Non- audit Services and Earning Management: UK Evidence”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, 2004.
- Field, T., Lys, T., & Vincent, L., “Empirical Research on Accounting Choice”, *Journal of Accounting and Economics*, Draft, January, 2001.
- Francis, J., The Role of Big 6 Auditors in the Credible reporting of Accruals, *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, Fall, 1999.
- Fudenberg, D., and Tirole, J., A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents, *The Journal of Political Economy*, Vol. 103, No. 1, (February) 1995.

- Gergiou, G., “Investigating Corporate Management Lobbying in The U.K. Accounting Standard- Setting Process: A Multi-Issue/ Multi-period Approach”, *ABACUS*, Vol. 41, No. 3, 2005.
- Habib, A., and Islam, A., “Determinants and Consequences of Non- Audit Services Fees: preliminary Evidence From Bangladesh”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Issue: 5, 2007.
- Harris, D., *Mandatory Audit Rotation : An International Investigation*, research, Bauer college of Business, The University of Houston, April 2012 .
- Healy, P., and Wahlen, J., *A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting*, *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4 , Dec.,1999.
- Herrmann, D., Inoue, T., and Thomas, W., *The sale of assets to manage earnings in Japan*, *Journal of Accounting Research*, Vol.41, No. 1, 2003.
- Jackson, S., and Pitman, M., *Auditing and earning management*, *The CPA Journal*, Vol. 71, (July) 2001.
- Jacob, J., and Jorgensen, B., *Earning management and accounting income aggregation*, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.43, No. 2, July 2007.
- Jiraporn, P., Miller, G., Yoon, S., and Kim, Y., *Is Earnings Management Opportunistic or Beneficial? : An Agency Theory*, *International Review of Financial Analysis*, Vol. 17, No. 3, 2008.
- Kevin Douglas, *The Reality of the CPA’S* , New jersey: CPA Magazine, 2006
- Kim, J., R. Chung, and M. Firth, *Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earning Management*, *Contemporary Research*, Vol. 20, No. 2, 2003.
- Kim, Y., and Jo, H., *Disclosure frequency and Earnings Management*, *Journal of Financial Economics*, Vol. 84, No. 2, May 2007.
- Kinney, W., Palmorse, Z.,and Scholz, S., *Auditor Independence , Non-audit Services and Restatement: Was the U.S Government Right?*, *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, No. 3, 2004.
- Lobo, G., and Zhou, J. *Did Conservatism in Financial Reporting Increase after the Sarbanes- Oxley Act? Initial Evidence*, *Accounting Horizons*, Vol. 20, No.1, 2006.
- Marshall, A. and Dasaratha, V., *Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy*, *Accounting Horizons* , Sarasota, Vol. 20, Iss. 1, March, 2006.
- Mora, A. and Sabater, A., *Evidence of economic decreasing earnings management before labor negotiations with firms*, *Investigations Economics*, Vol. XXXII, No. 2, 2008.
- Parfet, W., *Commentary : Accounting Subjectivity and Earning Management : Preparer Perspective*, *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 4, 2000.

- Pincus M. & Wasley, C., “The Incidence of Accounting Changes and Characteristics of Firms Making Accounting Changes”, *Accounting Horizons*, Vol. 8, June 1994.
- Piot, C., and R. Janin, External Auditors, Audit Committees and Earnings Management in France, *European Accounting Review*, Vol. 16, Issue 2, 2007.
- Roychowdhury, S., Earning Management Through Real Activities Manipulation, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, No. 1, 2006.
- Schipper, K. , Principles – based accounting standards, *Accounting Horizons* (March) , 2003.
- Shafer, W., Morris, R., and Ketchand, A., Effects of personal Values on Auditors ethical Decisions , *Accounting Auditing and Accountability Journal* , 2001.
- _____ , The Effects of Formal Sanctions on auditor Independence, *Journal of Accountancy*, 2001.
- Tendeloo, B., and T., Vanstraelen, Earnings Management under German GAAP versus IFRS, *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, 2005.
- Weetman, P. , et. al., Profit Measurement and UK Accounting Standards: A Case of Increasing Disharmony In Relation To US GAAP and IAS, *Accounting and Business Research*, Vol.28, No.3, 1998.

OTHERS:

- Ada, B, A., Mandatory Rotation of Company Auditor A critical Examination, report Universitat Pompeii Fabre, Barcelona, Spain, 2010 .
- Akers, D., Giacomino, E., and Bellovary, L., Earnings Management and Its Implications, Educating the Accounting Profession, *The CPA Journal*, Issue: August, 2007, p. 2. , Available at:
www.nysscpa.org/cpajournal/2007/807/essentials/p64.htm
- Auditing and Assurance Standards Board, Earnings management by entities: Audit consideration and issues, Australian Accounting Research Foundation, 2001.
- Cameran, M., Prencipe, A., Trombetta, M., Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: evidence From the Italian setting, Working paper, Department of Accounting, Boccioni University, Milan, Italy, 2013.
- Choi, J., Kim, J., and Zang, Y., The Association Between Audit Quality and Abnormal Audit Fees, Working Paper, The Hong Kong Polytechnic University, July 2006 .
- Chung, K., Kim, J., and Cheong, H., Selective Auditor Rotation and Earnings management: Evidence from Korea, Hong Kong Polytechnic University, 2004.
<http://ssrn.com/abstract=560522> .

- Clikman, M., Where Auditors Fear to Tread: Internal Auditors Should be Proactive in Educating Companies on the Perils of Earning Management and in Searching for Signs of its Use, High Beam Research, 2003.
- Congress, Sarbanes- Oxley Act., United States, Congress, 2002.
- Davis, L., Soo, B., and Trompeter,G., Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management, Working paper, Boston College, 2000.
- Demers, E., and Wang, C., The impact of CEO career concerns on accruals based and real earnings management, (January) 2010. <http://papers.ssrn.com/abstract=1545534>
- Fan, J., and T. Wong, Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence from Asia, Working Paper, Hong Kong, University of Science and Technology, 2002.
- Frankel, R. M., Johnson, and Nelson, K., “Audit Independence and earnings Quality” , Working Paper , Stanford , Graduate School of Business, 2002.
- Ikin, C., Political Cost Influences on the Determinations of Non-audit Services, Working Paper, the Australian National University.
- Kroeker, J., Speech by SEC staff: Remarks before the 2007 conference principles – based accounting standards and the challenges implementation. US Securities & Exchange Commission. April 2007, <http://www.sec.gov/news/speech/2007/spch040407jlk.htm>
- Magrath, L., and L. Weld, “Abusive Earnings Management and Early Warning Signs”, 2002, <http://www.nysscpa.org>
- Myers, J., Myers, L., and Palmorose, Z., The Length of Auditor – Client Relationships and Financial Statement Restatements, Texas A&M University , University of Southern California, 2005.
- Public Oversight Board, The panel on audit effectiveness report and recommendations, August, 2000.
- Reghunaandan, K., Sankaraguruswamy, S., and Whisenant, J., The Information Content of Internal Control Related Matters Noted During and Audit in form 8-K Filings of Auditor realignments and Relation to Auditor Resignations, SSRN Paper Collection Series, 2001. <http://www.ssm.com/>
- Rosenfield, Paul, What Drives Earnings Management?, 2000, Available From: <http://www.aicpa.org/pubs/iofa/oct2000/opinion.htm>
- The institute of chartered accountant of Scotland (ICAS) , Principles not rules: A question for judgment. The technical policy board of ICAS, 2006. Available at: www.icas.org.uk
- Scott, B., and Pitman, M., Auditors and Earnings Management. 2005. <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/0802/features/f085002.htm>

- Sun, L., and Rath, S., Ex-ante pre managed earning benchmarks and earning management of Australian firms, Finance and Corporate Governance Conference Paper, January, 2010. <http://ssrn.com/abstract=1536918>
- Velte , P., and Stiglbauer, M., Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A critical Analysis of the EC Regulation Draft , International conference, April 2012 .

الملاحق

ملحق رقم (1) استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد الفاضل/.....(اختياري) المحترم

السيدة الفاضلة/.....(اختياري) المحترمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع / استمارة الاستبانة

يقوم الباحث بإعداد دراسة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في مجال المحاسبة والمراجعة والموسومة
بـ: "العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة- دراسة
ميدانية على بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية".

ولما يتوسمه الباحث فيكم من معرفة ودراية بموضوع الدراسة ولما لآرائكم من أهمية في إتمامها ، نرجو من
سيادتكم التكرم بالإجابة على العبارات الواردة بالاستبانة آمليين منكم التدقيق والعناية لما لذلك من أثر إيجابي
على نتائج الدراسة ، علماً أن إجاباتكم ومقترحاتكم سوف تحاط بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث
العلمي.

أشكر لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،

الباحث/

علي محسن محسون باسردة

ت- 777741850 / 715630435

القسم الأول: البيانات الشخصية

يرجى التكرم بوضع علامة (√) في مربع الخيار الذي تراه مناسباً:

١- العمر:

- أقل من 30 سنة 30 - أقل من 35 سنة 35 - أقل من 40 سنة
 40 - أقل من 45 سنة 45 - أقل من 50 سنة 50 سنة فأكثر

٢- المؤهل العلمي:

- بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير
 دكتوراه أخرى (أذكرها)

٣- التخصص العلمي:

- محاسبة دراسات مصرفية إدارة أعمال
 اقتصاد أخرى (أذكرها)

٤- شهادات الزمالة المهنية:

- إجازة محاسب قانوني - اليمن زمالة المحاسبين القانونيين العرب
 زمالة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي زمالة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا
أخرى (اذكرها)

٥- جهة العمل:

- مكتب مراجعة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مؤسسة أكاديمية ذات علاقة

٦- المركز الوظيفي:

- صاحب مكتب مراجعة وحيد شريك في مكتب مراجعة مدير مراجعة
 مراجع أخرى (أذكرها)

٧- سنوات الخبرة:

- 5 سنوات فأقل 6 - 10 سنوات 11 - 15 سنة
 16 - 20 سنة 21 - 25 سنة 26 سنة فأكثر

القسم الثاني: بيانات الاستبانة.

يرجى التكرم بوضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب:

المحور الأول: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير قواعد آداب وسلوك المهنة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

م	الفقرات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	يدرك مراجع الحسابات الخارجي أن الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة يساهم في دعم ثقة المنتفعين من خدمات المراجعة.				
٢.	يقدم مراجع الحسابات الخارجي للجهات المستفيدة معلومات تتصف بالمصداقية.				
٣.	يؤدي مراجع الحسابات الخارجي وظيفة المراجعة باحترافية عالية وبأعلى مستوى من الاداء حتى يمكن الاعتماد على مخرجاتها.				
٤.	يتصف مراجع الحسابات الخارجي بالأمانة والاستقامة في كافة علاقاته المهنية والتجارية .				
٥.	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على تجنب الأوضاع والظروف التي يتعرض فيها للضغوط والإغراءات حتى لا يؤثر ذلك على حكمه المهني.				
٦.	يعمل مراجع الحسابات على تطوير كفاءته العلمية وخبرته العملية من خلال التدريب المستمر ومتابعة ما يستجد من تشريعات مرتبطة بالمهنة.				
٧.	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أداء واجباته في خدمة المجتمع ويحتل ذلك أولوية مقارنة مع اهتماماته الشخصية.				

المحور الثاني: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير المعايير والتشريعات المحاسبية على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

م	الفقرات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	تعمل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تضييق نطاق الاختيارات بين بدائل القياس المحاسبي.				
٢.	الثبات في اتباع سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى يساعد مراجع الحسابات الخارجي على استنتاج حكم مهني سليم.				
٣.	يتقيد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات الحكومية التي تلزم الشركات				

					والمؤسسات بالثبات على سياسات محاسبية واحدة من فترة إلى أخرى.
					٤. يتفقد مراجع الحسابات الخارجي بالتشريعات التي تقضي بضرورة إفصاح إدارة العميل عن مبررات الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة.
					٥. يساعد التقدير الشخصي لمراجع الحسابات الخارجي عند التعامل مع بعض الأحداث والمعاملات المالية على استنتاج حكم مهني سليم.
					٦. تعدد بدائل القياس المحاسبي يساعد على اختيار الطريقة المناسبة لقياس الأحداث والمعاملات المالية بصورة تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة.
					٧. اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على معايير المحاسبة والمراجعة الدولية نتيجة عدم وجود معايير محلية يساعده في إصدار حكم مهني سليم.

المحور الثالث: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بمباشرة خدمات

المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

م	الفقرات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	كلما زادت فترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بعمل المراجعة زادت معرفته بأنشطة العميل، الأمر الذي يساعد على تحسين كفاءة عملية المراجعة وانعكاسها إيجابياً على الحكم المهني للمراجع.				
٢.	يؤدي تغيير مراجع الحسابات الخارجي كل فترة دورية إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة دون الحصول على المنافع المرجوة من هذا التغيير على الحكم المهني للمراجع.				
٣.	عدم اكتساب المراجع المعرفة الكافية بأنظمة العميل وإجراءاته الرقابية وخاصة في السنتين الأولى والثانية من فترة الارتباط بالعمل قد يؤدي في أحياناً كثيرة إلى فشل عملية المراجعة.				
٤.	مع قرب موعد انتهاء فترة ارتباط المراجع بعمل المراجعة يضعف اهتمام المراجع بالعمل ويمتنع عن تسخير موارد إضافية للقيام بمهام المراجعة، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة.				
٥.	تلجأ بعض إدارات الشركات إلى تغيير مراجع الحسابات الخارجي إذا أرادت استخدام السياسات المحاسبية البديلة لتحريف بيانات القوائم المالية.				
٦.	طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بعمل المراجعة قد يؤدي إلى توطيد علاقته الشخصية مع الإدارة، إلا أن ذلك لا يؤثر سلباً على حكمه المهني.				

المحور الرابع: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

ملاحظة: (يقصد بالخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة تلك الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي للعميل والتي لا تدخل ضمن عملية المراجعة، وهذه الخدمات كثيرة وتشمل مجالات متعددة مثل تقديم الاستشارات الضريبية ، وتصميم النظم المحاسبية، ودراسات الجدوى الاقتصادية، وخدمات المراجعة الداخلية.. إلخ).

م	الفقرات	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل، يؤدي إلى تألف المراجع مع إدارة العميل ومن ثم الاستجابة لرغباتها.				
٢.	تؤثر أتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة على استقلال المراجع ومن ثم على موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.				
٣.	ترتبط أتعاب المراجع مقابل الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المراجعة ارتباطاً عكسياً مع موقفه في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.				
٤.	تعيين مراجع الحسابات الخارجي من قبل إدارة العميل لأداء خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة يجعله خاضع لرغبة الإدارة ، الأمر الذي ينعكس سلباً على الحكم المهني للمراجع.				
٥.	أداء المراجع الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية وتصميم النظم المحاسبية وإعداد القوائم المالية للعميل، امر يثير الشكوك حول حيادية المراجع.				
٦.	تقاضى مراجع الحسابات الخارجي اتعاب مقابل خدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة تفوق او تساوي أتعاب خدمات المراجعة، أمر يثير الريبة حول أداء المراجع لوظيفة المراجعة بمهنية.				
٧.	عدم الإفصاح عن اتعاب الخدمات بخلاف خدمات المراجعة قد يعتبر دليلاً على تواطؤ مراجع الحسابات مع إدارة المنشأة في التلاعب بمعلومات القوائم المالية.				
٨.	تقديم مراجع الحسابات الخارجي خدمات اخرى بخلاف خدمات المراجعة للعميل لا يخدم المراجع في تحسين جودة المراجعة.				

المحور الخامس: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير حجم مكتب المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

م	العبارة	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	تعدد عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم وعدم اعتمادها في إيراداتها على عميل واحد يعزز من استقلالها.				
٢.	مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها القدرة على استخدام أساليب المراجعة الحديثة والتي تساعد في اداء عملية المراجعة بكفاءة عالية.				
٣.	ارتباط مكاتب المراجعة المحلية بمكاتب مراجعة عالمية يسهم في تحسين الحكم المهني للمراجع ويساعد في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.				
٤.	السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة الكبيرة تجعلها أكثر حرصاً على أداء عملية المراجعة بجودة عالية.				
٥.	لا تؤثر المصلحة الشخصية للمراجع في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم على رغبته في التقرير عن اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.				
٦.	مكاتب المراجعة ذات الفروع المتعددة يتراكم لدى موظفيها خبرات متنوعة تساعد في الحد من اختيارات الادارة للسياسات المحاسبية البديلة.				

المحور السادس: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير أتعاب عملية المراجعة على موقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة .

م	العبارة	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	غياب معايير تحدد اتعاب عملية المراجعة بشكل عادل، تؤثر سلباً على موقف المراجع في الحد من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.				
٢.	زيادة اتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يؤثر سلباً على موقف المراجع وتجعله يستجيب لرغبة العميل.				
٣.	انخفاض اتعاب مراجع الحسابات الخارجي عن ما تتطلبه عملية المراجعة من جهد، يدفع المراجع إلى عدم بذل العناية المهنية الواجبة ويؤثر سلباً على جودة المراجعة.				
٤.	المنافسة على الاتعاب بين مكاتب المراجعة تؤثر على استقلال المراجع ومن ثم على حكمه المهني.				
٥.	تخفيض الاتعاب المصاحب لتغيير المراجع ينعكس سلباً على كفاءة المراجع				

					الفنية وجودة عملية المراجعة .
					٦. سلوك العميل نحو الاختيار بين البدائل المحاسبية يتطلب من المراجع زيادة الجهد المطلوب لأداء عملية المراجعة بمهنية ، الأمر الذي يدفع بالمراجع لزيادة الاتعاب.

المحور السابع: يوضح الفقرات المرتبطة بتأثير تقدير مراجع الحسابات الخارجي لمسؤوليته القانونية والمهنية على موقفه من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

م	العبارة	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	إخلال مراجع الحسابات الخارجي بشروط العقد بينه وبين عميل المراجعة، يعرضه للمساءلة المدنية ويُلزم بتعويض العميل في حالة تعرضه للضرر.				
٢.	تقصير المراجع في أداء عمله بمهنية وإحاقه الضرر بالأطراف المستفيدة من تقريره، يعرضه للمسؤولية المدنية ويُلزم بدفع التعويض المناسب.				
٣.	سلوك المراجع المتعمد نحو تحريف بيانات القوائم المالية، يعرضه للمسؤولية الجنائية ويوجب عليه العقاب بالسجن أو دفع غرامة مالية.				
٤.	عدم التزام المراجع بقواعد آداب وسلوك المهنة، يعرضه للمسؤولية التأديبية وتوقيع العقوبة عليه من قبل المنظمة المهنية التي هو عضو فيها.				
٥.	تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية هو ما يدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة، وعدم الانقياد ورا رغبات عميل المراجعة.				
٦.	تقدير المراجع لمسؤوليته المهنية (التأديبية) من أهم العوامل التي تدفعه للالتزام بالمعايير والتشريعات المنظمة للمهنة والحد من استخدام إدارة العميل للبدائل المحاسبية.				
٧.	زيادة خطر التقاضي يدفع المراجع إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية في بيانات القوائم المالية والحد من اختيارات الإدارة للبدائل المحاسبية.				
٨.	يحرص المراجع على بذل العناية الفائقة عند الارتباط بعملاء جدد، وتجنب التعاقد على تنفيذ الأعمال ذات المخاطر المرتفعة.				

المحور الثامن: يوضح الفقرات المرتبطة بموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة.

م	العبارة	مستوى الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١.	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون لتغيير السياسات المحاسبية من قبل الإدارة مبررات مقنعة.				
٢.	يحرص مراجع الحسابات الخارجي على أن يكون تغيير السياسة المحاسبية غير المبرر ليس له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية.				
٣.	يحرص مراجع الحسابات الخارجي أن يكون إعداد القوائم المالية لعميل المراجعة متوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.				
٤.	يعمل مراجع الحسابات على تصميم إجراءات المراجعة بطريقة تمكنه في الحد من استخدام إدارة العميل للسياسات المحاسبية في تحريف القوائم المالية.				
٥.	يحرص مراجع الحسابات على تنفيذ مهام المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية والتشريعات المحلية ذات الصلة.				
٦.	يحرص مراجع الحسابات على توفير أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتكوين رأي لديه بعدم قيام إدارة العميل بالاختيار من بين السياسات المحاسبية.				
٧.	يعمل مراجع الحسابات على تبليغ المستوى الإداري المناسب (لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المالك) عند وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب تغيير السياسات المحاسبية.				

ملحق رقم (2) خطاب تحكيم الاستبانة

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

المحترم

الأستاذ الفاضل الدكتور/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع : تحكيم استمارة الاستبانة

نضع بين أيديكم استمارة معدة لغرض البحث العلمي ، وهي أداة أساسية لجمع البيانات والمعلومات الأولية الخاصة بإنجاز رسالة الدكتوراه في المحاسبة والمراجعة والموسومة بـ :

”العوامل المحددة لوقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة- دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية“.

حيث قام الباحث ببناء الأداة الحالية من خلال الاطلاع على العديد من البحوث والدراسات السابقة وكذا ما ورد في أدبيات المحاسبة والمراجعة والمرتبطة بموضوع الدراسة ، ونظراً لما تمتلكونه من خبرة علمية وعملية في هذا المجال فإننا نرجو منكم التكرم بإبداء رأيكم السديد ومقترحاتكم بشأن:

1- انتماء الفقرات إلى المحور .

2- ملائمة الفقرات من حيث الصيغة واللغة.

3- إبداء الملاحظات بالتغيير أو الشطب أو الإضافة إذا لزم الأمر.

علما انه مرفق آخر هذه الاستبانة المشكلة مع فرضيات الدراسة.

نشكر لكم تعاونكم وتفضلوا بقبول بالغ التقدير والاحترام،،

الباحث:

علي محسن محسون باسردة

المشرف العلمي :

الأستاذ المشارك الدكتور/

مصطفى نجم البشاري

ملحق رقم (3)

محكمو الاستبانة

الرقم	الاسم	اللقب العلمي	مكان العمل
١	د. بابر إبراهيم الصديق	استاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة والتمويل - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
٢	د. عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن	استاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة - جامعة النيلين
٣	د. علي محسن محمد	أستاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة - جامعة عدن. محاسب قانوني- مكتب الرائد للمحاسبة.
٤	د. عبدالله سعيد حزام	أستاذ المحاسبة المشارك	رئيس قسم المحاسبة كلية العلوم التطبيقية - جامعة عدن ، محاسب قانوني.
٥	د. صباح أحمد شرف	أستاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة - جامعة عدن. محاسب قانوني.
٦	د. عبدالرحمن بارحيم	أستاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة - جامعة عدن.
٧	د. جمال محمد سرور	استاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة - جامعة عدن. وكيل أول مصلحة الضرائب بالجمهورية.
٨	د. خليل محمد إبراهيم	أستاذ المحاسبة المساعد	قسم المحاسبة - جامعة عدن. مستشار رئيس الجامعة للشؤون المالية.
٩	د. عبدالله مسعود ناصر	أستاذ المحاسبة المساعد	قسم المحاسبة - جامعة عدن
١٠	د. منصور ياسين الأديمي	أستاذ المحاسبة	قسم المحاسبة - جامعة صنعاء
١١	د. عبدالحميد مانع الصيحي	أستاذ المحاسبة المشارك	قسم المحاسبة - جامعة صنعاء.
١٢	د. توفيق سريع بأسردة	أستاذ إدارة الأعمال المشارك	قسم إدارة الأعمال - جامعة عدن. عميد كلية العلوم الإدارية - جامعة عدن
١٣	إعتراف الصماتي	مدرس	قسم الإحصاء - جامعة عدن
١٤	فواز حسن أحمد القاسمي	مدرس	قسم الإحصاء - جامعة عدن

وَالْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ