الجامعة الإســـلامية – غــزة
عمـــادة الدراســـات العليـا
كليـــــــة التجـــــارة
قـــسم المحاسبـــة والتمويـــل

مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات

"دراسة تطبيقية على: المراجعين الخارجيين، مدراء البنوك، وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة"

إعداد

الطالب/ محمد سعيد دحبور

إشراف

الأستاذ الدكتور/ يوسف محمود جربوع

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

1420 هـ - 2009م

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل رب زدني علماً"

صدق الله العظيم

(سورة طه: 114)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهـــــداء

إلـــــى

روح أبـي الطاهرة

أمـي الغالية

إخوتـي وأخواتـي

زوجتـي

ابنـي وابنتـي

أحبابـي وأصدقائـي

أهدي هذا العمل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والعاقبة للمتقين، أحمدك ربي حمداً كثيراً وأشكرك على نعمتك التي أنعمت بها عليّ ألا وهي الإسلام العظيم، ثم أتوجه بالشكر الجزيل وبالغ التقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور يوسف محمود جربوع على ما قدمه لي من توجيه ونصح وإرشاد ساهم في إخراج هذه الرسالة بالصورة التي عليها الآن.

كما أتوجه بعظيم الشكر والعرفان لأساتذتي الكرام

الدكتور/ علي عبد الله شاهين و الدكتور/ حمدي شحدة زعرب

لتفضلهم بمناقشتي وتوجيههم لي مما كان له الأثر الإيجابي الكبير في تحسين صورتها.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لجامعتي الشامخة ذات الصرح العلمي الأبي، التي خرجت وما زالت تخرج العلماء والباحثين فستبقى دائماً منارة للعلم والعلماء.

ولا يفوتني أن أشكر كل من ساهم بمعلومة ونصح بمقولة وآزرني وشجعني من أجل إنجاح هذه الرسالة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس المحتويات

م	الموضـــوع	الصفحة
1	**الفصل الأول: "الإطار العام للدراسة"**	**1**
1/1	مقدمة الدراسة	2
2/1	مشكلة الدراسة	4
3/1	أهمية الدراسة	4
4/1	أهداف الدراسة	5
5/1	فرضيت الدراسة	5
6/1	متغيرات الدراسة	6
7/1	مصطلحات الدراسة	6
8/1	منهجية الدراسة	7
9/1	الدراسات السابقة	8
10/1	التعقيب على الدراسات السابقة	16
2	**الفصل الثاني: "تضييق فجوة التوقعات بين المراجع والمجتمع المالي"**	**17**
1/2	**المبحث الأول: "فرض الاستمرارية"**	**18**
1/1/2	مقدمة	18
2/1/2	تعريف فرض الاستمرارية	19
3/1/2	عوامل تقدير احتمال تعرض المشروع لعدم الاستمرارية	21
4/1/2	تقويم استمرارية الشركات (معيار رقم 570)	22
5/1/2	أثر تقويم المدقق للاستمرارية على تقريره للمساهمين	23
6/1/2	العوامل المؤثرة على دور المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار	24
2/2	**المبحث الثاني: "نظام الرقابة الداخلية"**	**28**
1/2/2	مقدمة	28
2/2/2	مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها	29
3/2/2	مقومات نظام الرقابة الداخلية	30
4/2/2	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	33
5/2/2	تحديد نطاق فحص نظام الرقابة الداخلية	37
6/2/2	مسئولية مدقق الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية:	39
3/2	**المبحث الثالث: " الغش والأخطاء الجوهرية والارتباطات غير القانونية"**	**42**
1/3/2	مقدمة	42
2/3/2	الغش	42

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3/3/2	الأخطاء الجوهرية	42
4/3/2	التصرفات غير القانونية	43
5/3/2	مسؤولية الإدارة عن الغش والأخطاء الجوهرية	44
6/3/2	مسؤولية المراجع عن الغش والأخطاء الجوهرية	45
7/3/2	إجراءات المراجع الخارجي عندما تشير الظروف إلى وجود تحريف مادي على القوائم المالية	46
8/3/2	الإبلاغ عن الغش والخطأ	47
9/3/2	مسؤولية مراجع الحسابات في حالة معرفة حدوث التصرف غير القانوني	52
4/2	**المبحث الرابع: " الإفصاح وأثره على المحتوى الإعلامي لتقرير مراجع الحسابات الخارجي"**	**53**
1/4/2	مفهوم مبدأ الإفصاح	53
2/4/2	أنواع الإفصاح	53
3/4/2	تقرير مراجع الحسابات الخارجي	54
4/4/2	تعريف تقرير مراجع الحسابات الخارجي	56
5/4/2	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	61
6/4/2	أنواع التقارير من حيث الرأي	63
1/6/4/2	التقرير المعياري	63
2/6/4/2	التقرير غير المعياري (المعدل)	63
3	**الفصل الثالث: "الدراسة الميدانية"**	**67**
1/3	**الطريقة والإجراءات**	**68**
1/1/3	منهجية الدراسة	68
2/1/3	مجتمع وعينة الدراسة	69
3/1/3	أداة الدراسة	73
4/1/3	صدق وثبات الاستبان	74
1/4/1/3	صدق المحكمين	74
2/4/1/3	صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة	74
5/1/3	ثبات فقرات الاستبانة	80
1/5/1/3	طريقة التجزئة النصفية	80
2/5/1/3	طريقة ألفا كرونباخ	81
6/1/3	المعالجات الإحصائية:	81
2/3	**نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها**	82
1/2/3	اختبار التوزيع الطبيعي	82

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2/2/3	تحليل فقرات الدراسة	82
3/2/3	اختبار فرضيات الدراسة	96
4	**الفصل الرابع: "النتائج والتوصيات"**	**111**
1/4	النتائج	112
1/4	التوصيات	113
	المراجع	114
	الملاحق	120

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس الجداول

م	بيان الجدول	الصفحة
جدول رقم (1)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	70
جدول رقم (2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص المهني	70
جدول رقم (3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	71
جدول رقم (4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	71
جدول رقم (5)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات العمر	72
جدول رقم (6)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل	72
جدول رقم (7)	مقياس ليكارت الخماسي	73
جدول رقم (8)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	75
جدول رقم (9)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	76
جدول رقم (10)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	77
جدول رقم (11)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع : اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	78
جدول رقم (12)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	79
جدول رقم (13)	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	80
جدول رقم (14)	معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)	81
جدول رقم (15)	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	82
جدول رقم (16)	تحليل فقرات المحور الأول(مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة)	85
جدول رقم (17)	تحليل فقرات المحور الثاني(اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية)	87
جدول رقم (18)	تحليل فقرات المحور الثالث(اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية)	90
جدول رقم (19)	تحليل فقرات المحور الرابع(اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات)	94

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (20)	تحليل محاور الدراسة	95
جدول رقم (21)	معامل الارتباط بين مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي	96
جدول رقم (22)	معامل الارتباط بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي	97
جدول رقم (23)	معامل الارتباط بين اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي	98
جدول رقم (24)	معامل الارتباط بين مدى اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي	99
جدول رقم (25)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى المؤهل العلمي	101
جدول رقم (26)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى للتخصص المهني	102
جدول رقم (27)	اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير للتخصص المهني	103
جدول رقم (28)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى للمسمى الوظيفي	104
جدول رقم (29)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى للخبرة	105
جدول رقم (30)	اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير الخبرة	106
جدول رقم (31)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى العمر	107
جدول رقم (32)	اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير العمر	108
جدول رقم (33)	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى لمجال العمل	109
جدول رقم (34)	اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير مجال العمل	110

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ضرورة قيام المراجع الخارجي بالإفصاح الكامل في تقريره المعدل وكيفية تحسين مستوى وجودة تقرير المراجع الخارجي عن البيانات المالية المنشورة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وهذه الاستبانة وزعت على المراجعين الخارجيين ومدراء البنوك وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة، حيث بلغ عددها (150) استبانة، وبلغت الردود (138) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة (92%)، وتم استخدام البرنامج الإحصائي للدراسات الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات، حيث تم استخدام العديد من الاختبارات.

ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي:

- بينت الدراسة وجود اهتمام بدرجة متوسطة لدى مراجع الحسابات الخارجي لمسئولياته تجاه المنشأة محل التدقيق بخصوص أثر استمرارية المنشأة واكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية والأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات واكتشاف نواحي القصور والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة على الإفصاح الإعلامي في تقريره.
- لم تشر نتائج الدراسة إلى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المراجعين الخارجيين ومدراء البنوك وموظفي دائرة ضريبة الدخل حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى كل من (المؤهل العلمي- التخصص المهني- المسمى الوظيفي – سنوات الخبرة- العمر).

وقدم الباحث مجموعة من التوصيات أهمها:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يزيد من اهتمامه وإدراكه تجاه مسئولياته عن تقويم قدرة المنشأة على الاستمرار واكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية والارتباطات غير القانونية واكتشاف جوانب القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية وأن يقوم بالإفصاح الإعلامي الكافي في تقريره.
- يجب وضع وصياغة تفسيرات واضحة بخصوص نوع الرأي بالتقرير الذي يجب على مراجع الحسابات الخارجي إصداره في حالة استجابة إدارة المنشأة للإفصاح الذي يراه المراجع ضرورياً، حيث أن المعيار الدولي للتدقيق رقم (23) أشار إلى أنه يمكن للمراجع أن يتحفظ في التقرير أو يمتنع عن إبداء الرأي بسبب عدم وجود ذلك الإفصاح.
- على الجمعيات المهنية إعادة النظر في تفعيل العمل الرقابي على جودة أداء مكاتب المراجعة، من شأنه رفع كفاءة وأداء عمل مراجع الحسابات الخارجي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Abstract

This study aims at identify the role of the External Auditor in his report to disclose the full rate and how to improve the level and quality of the report of the External Auditor on the financial statements published.

To achieve the objectives of the study was designed to identify based on the theoretical study and previous studies, and this Questionnaires was distributed to the external auditors and managers of banks and the staff of the income tax in the Gaza Strip, where the number (150) Questionnaire, and the responses (138) Questionnaire suitable for analysis, or (92 %), and the use of statistical program of Social Studies (SPSS) to analyze the data, with the use of many of the tests.

The most important results of the study as follows:

- The study showed a medium degree of attention to the external auditor of the responsibility lies in the established place of scrutiny regarding the impact of continuity of established and detection of fraud and illegal acts and errors that affect the core accounts and the discovery of shortcomings and weaknesses in internal control systems of the facility to disclose the information in his report.
- The results of the study did not indicate the existence of statistically significant differences between the views of both the external auditors and managers of banks and the staff of the income tax on the contribution of the areas of information disclosure in the audit report is amended to narrow the expectations gap is attributable to each of the (scientific qualification - professional - the so-called career - years experience - age).

Provided by a series of recommendations including:

- The external auditor must to increase interest and awareness of its responsibilities to assess the ability of the business continuity and detection of fraud and errors of substance and illegal contracts and the discovery of shortcomings and weaknesses in the internal control system and to disclose sufficient information in his report.
- Must be the development and formulation of explanations and a clear opinion on what type of report the auditor must be issued in the case of external management of the response to the disclosure by the Auditor deems necessary, as the international standard of scrutiny No. (23) pointed out that the references in the report to qualify, or refrain from making opinion because of the lack of disclosure.
- Professional societies must to reconsider the activation of the regulatory work on the quality of the performance of audit offices, which would raise the efficiency and performance of the work of the External Auditor.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول: "الإطار العام للدراسة"

1/1 مقدمـــة
2/1 مشكلة الدراسة
3/1 أهمية الدراسة
4/1 أهداف الدراسة
5/1 فرضيات الدراسة
6/1 متغيرات الدراسة
7/1 مصطلحات الدراسة
8/1 منهجية الدراسة
9/1 الدراسات السابقة
10/1 التعقيب على الدراسات السابقة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1/1) مقدمة

تواجه مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين تغيرات هائلة ورغم أن الدول المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية هي المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول العربية تجد نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات، وتتمثل التغيرات والتي منها (جربوع، 2002، ص112):

- إعطاء مراجع الحسابات رأياً نظيفاً في تقريره على القوائم المالية ويظهر بعد ذلك أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.
- إعطاء مراجع الحسابات رأيه بخصوص قابلية المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية، وتبين بعد ذلك أن المنشأة قد أوقفت نشاطها.
- إعطاء مراجع الحسابات رأيه بخصوص قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وتبين العكس.
- إعطاء مراجع الحسابات رأيه وظهور غش في القوائم المالية.
- إعطاء مراجع الحسابات رأيه وظهور عقود غير قانونية بالقوائم المالية.

يعد المراجع مسئولاً عن تقييم إمكانية استمرار الشركة، ومسئولاً عن اكتشاف الأخطاء والغش الذي يظهرها التدقيق العادي شريطة أن يكون قد مارس حذره المهني، كما يجب عليه أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومسئولاً لاكتشاف أي أخطاء أو ظروف غير عادية يمكن تحديدها (Arens et al., 2005, p309-330)، وفي حالة عدم استطاعة المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، أو استنتاجه بأن الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب، فإن على المراجع تعديل تقريره على نحو ملائم (المعايير الدولية للتدقيق، 2001، ص185).

إذا أصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية فيفترض أن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في نهاية السنة المالية (جربوع، 2002، ص133).

ونظراً لعدم قيام بعض المراجعين الخارجيين ببذل العناية المهنية الكافية فقد تبين بعد إصدار هذا التقرير وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية لم يكتشفها المراجع، وكذلك وجود غش وارتباطات غير قانونية، وظهور بعض المنشآت بعدم استمراريتها للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة، وحيث أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات تعتمد اعتماداً وثيقاً

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

على نوعية الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي، لذا يجب عليه الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني، وذلك لكسب ثقة الجمهور وزيادة الثقة في مهنة المراجعة من قبل المجتمع المالي.

قد تزايد الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات نتيجة التطور الهائل الحاصل في الاقتصاد العالمي، ونتيجة لذلك تواجه مهنة مراجعة الحسابات تغيرات كبيرة.
وفي العقدين الأخيرين من القرن العشرين زادت إصابة المجتمع المالي بأضرار مادية كبيرة ناتجة عن عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية في المنشآت نتيجة لذلك تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين بسبب فشلهم في توفير إرشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المنشآت في الفترة المستقبلية القريبة، وتقصيرهم في تقديم إفصاحات كافية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية مما أثر سلباً على مصداقيتهم وعلى سمعة مهنة المراجعة وثقة الرأي العام فيها (جربوع، 2005، ص4).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2/1) مشكلة الدراسة

عند إصدار المراجع الخارجي تقريراً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية، على المراجع أن يتأكد من استمرارية المنشأة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، وعدم وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، واكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية، واكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، حتى يتم الوثوق برأيه الذي أبداه في تقريره، ويتمحور السؤال الرئيسي لمشكلة الدراسة في الآتي:

ما مدى مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات؟

ومن هذا السؤال الرئيسي تتفرع الأسئلة التالية:

1 – ما مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وتأثير ذلك على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي؟
2 – ما مدى تأثير اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية في القوائم المالية على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي؟
3 – ما مدى تأثير اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي؟
4 – ما مدى تأثير اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي؟

3/1) أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال:

1 – تناولها موضوع الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجعة المعدل والذي يعتبر من الاتجاهات الضرورية التي يجب التركيز عليها من أجل تضييق فجوة التوقعات.
2 – ندرة الدراسات والأبحاث التي تمت في المجتمع الفلسطيني والتي تسعى دوماً بالارتقاء بمستوى المهنة.
3 – كونها تتناول قضية مهمة من قضايا المجتمع الفلسطيني بمختلف شرائحه بتعريفه بمسئوليات المراجع الخارجي، وتعريف المراجع باحتياجات المجتمع المالي وما سيتبعه من تضييق فجوة التوقعات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4/1) أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1 – التعرف على قيام المراجع الخارجي بالإفصاح الكامل في تقريره المعدل.

2 – التعرف على كيفية تحسين مستوى وجودة تقرير المراجع الخارجي عن البيانات المالية المنشورة.

3 – التعرف على طبيعة وأسباب فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي.

4 – التعرف على نواحي القصور في تقرير المراجع الخارجي من حيث شموليته لكافة متطلبات معايير إعداد التقرير.

5 – العمل على وضع حلول وتوصيات من شأنها أن تقلل من فجوة التوقعات.

5/1) فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".

الفرضية الثانية:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".

الفرضية الثالثة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".

الفرضية الرابعة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الخامسة:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بينه وبين المجتمع المالي يعزى إلى كل من:

- المؤهل العلمي.
- التخصص المهني.
- المسمى الوظيفي.
- سنوات الخبرة.
- العمر.
- مجال العمل.

6/1) متغيرات الدراسة:

المتغير التابع:

- الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي.

المتغيرات المستقلة:

- قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية في الفترة المنظورة القادمة.
- اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية.
- اكتشاف الغش والخطأ والارتباطات غير القانونية.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.

7/1) مصطلحات الدراسة:

المجتمع المالي:

يتكون من المساهمين، والدائنين، وأصحاب المصالح بالمنشأة، وكذلك كافة المستفيدين من خدمات المراجعة.

الإفصاح الإعلامي الكافي:

هو توضيح مسئولية المراجع عما أداه من أعمال خلال عملية المراجعة أي الناحية التنفيذية والعملية التي قام بها، مثل أنه قام بتخطيط وإنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. وكذلك تقييم أدلة الإثبات على أسس

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

اختبارية فيما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية. وكذلك تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات التي انتهجتها إدارة الشركة عند عمل القوائم المالية. وكذلك مسئولية المراجع عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية وعدم وجود ثغرات به. وكذلك مسئوليته عن ضرورة التأكد بأن الشركة مستمرة للقيام بأعمالها خلال الفترة القادمة. وكذلك مسئوليته في اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية.

8/1) منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات**، وسوف تعتمد الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

1 البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2 البيانات الثانوية.

يتم تجميع البيانات الثانوية من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بمجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، وأية مراجع تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وذلك بهدف الوقوف على الأساليب والطرق اللازمة التي تخدم أغراض البحث.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9/1) الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

1- دراسة: (أبوغلوة، 2008)

بعنوان: "**مجالات مساهمة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في تحسين قرارات الاستثمار والتمويل**".

هدفت إلى توضيح مجالات مساهمة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في تحسين قرارات الاستثمار والتمويل لدى البنوك وشركات المساهمة العامة، ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانه تم توزيعها على البنوك والشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة .

وخلصت الدراسة إلى أن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعد مصدراً رئيسياً للمعلومات وأن مستوى الإفصاح على معلومات التقرير يسهم في تخفيض درجة المخاطرة المصاحبة للقرارات الاستثمارية والتمويلية، كما أن للرأي في تقرير المراجع له أثر هام على قرارات الاستثمار والتمويل.

ومن أهم توصيات الدراسة الاهتمام بالقيمة الإعلامية لتقرير مراجع الحسابات الخارجي ونشره في الصحف المختصة والاهتمام بتوقيت صدور التقرير وبذل المزيد من الاهتمام من قبل المساهمين ومجلس الإدارة في اختيار المراجع.

2- دراسة: (أحمد، 2007)

بعنوان: "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها**".

هدفت إلى التعرف على طبيعة فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات، سبل تضييق هذه الفجوة، التعرف على نواحي القصور في أداء الجمعيات المهنية من حيث إعداد معايير المراجعة ورقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وتوعية مستخدمي التقارير المالية، وبذل الجهود لتطوير المهنة وتدريب المراجعين وإطلاعهم على كل جديد بالمهنة، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات وتصميم استبانه لجمع البيانات وتحليلها ثم توزيعها على عينة الدراسة التي شملت مدراء البنوك، مكاتب مراجعي الحسابات، وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد توصلت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات بين المجتمع المالي والمراجع الخارجي تعود إلى جهل المراجع الخارجي لكثير من الأمور المتعلقة بطبيعة عمله، ووجود توقعات غير معقولة للمجتمع المالي تعود لعدم إدراكه لطبيعة عمل المراجع الخارجي بالنسبة لكشف الغش والخطأ والتصرفات غير القانونية والإفصاح عنها.

3- دراسة (صبيحي، 2002)

بعنوان: "**دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة**".

هدفت الدراسة إلى بحث دور الإفصاح في إظهار جميع البيانات والمعلومات والحقائق الجوهرية عند إعداد التقارير والقوائم المالية للمنشآت في البيئة المصرية بهدف مساعدة مستخدمي هذه التقارير والقوائم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة التي تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال، ولقد أجريت دراسة تحليلية على القوائم المالية التي تعرضها الشركات في البيئة المصرية، وخلصت الدراسة إلى أن للإفصاح دور فعال في القرار الاقتصادي، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك قصور يشوب تقرير مراجع الحسابات الخارجي من حيث الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من جهة، كذلك قصور في الإفصاح عن رأي المراجع في بعض المجالات التي تعتبر هامة لمستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، وكانت من أبرز ما أوصت به الدراسة أن يتضمن الإفصاح في تقرير مراجع الحسابات الخارجي معلومات مالية وأخرى غير مالية تتعلق بالماضي والحاضر والمستقبل، وضرورة تدعيم الدور الرقابي لهيئة سوق المال في مجال نشر المعلومات، كذلك الاهتمام بتقرير مراجع الحسابات الخارجي بحيث يشمل على فقرة توضح مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة، كذلك يشمل على فقرة للدلالة على رأي المراجع في التقرير الاجتماعي للمنشأة، وأن يشمل التقرير على فقرة توضح مدى ارتباط المراجع بالمنشأة وبيان بالخدمات التي يقدمها المراجع للمنشأة وإتعاب كل خدمة لتوضيح استقلال المراجع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- دراسة: (جربوع، 2002)

بعنوان: "**الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء مراجع الحسابات الخارجي رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور التقرير**".

هدفت الدراسة التعرف على فجوة التوقعات بين مراجع الحسابات الخارجي والأطراف الأخرى بعد إصدار تقريره وإعطاء رأي نظيف بدون تحفظ على القوائم المالية، كما هدفت إلى الإفصاح عن الحقائق المالية والملاحظات لكافة الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية والأحداث المستقبلية التي تؤثر على الحسابات والإفصاح عن المطلوبات المحتملة، كما هدفت الدراسة إلى ضرورة إعلام إدارة الشركة كتابة بوجود غش وعقود غير نظامية بالحسابات ويجب تسويتها وتعديلها بالدفاتر والسجلات ومحاسبة القائمين عليها، وتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي استناداً لطبيعة الموضوع والدراسات والدوريات والمراجعة العلمية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجوب قيام مراجع الحسابات الخارجي قبل أن يبدي رأياً نظيفاً أن يتأكد بأن القوائم المالية أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وخلوها من الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تؤثر عليها، وأن نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم، وأن المنشأة قادرة على الاستمرار، وأن المراجع غير مسئول عن منع الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية ولكن عليه بذل العناية المهنية الكافية والتخطيط لعملية المراجعة، كما عليه أن يلتزم بالنزاهة والموضوعية، وأن يحافظ على سرية أعمال عميله، كما أوصت الدراسة إلى أنه إذا علم المراجع بوجود معلومات أكيدة للأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات بعد صدور التقرير، فيجب عليه الطلب من إدارة المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات الجديدة وأثرها على القوائم المالية إلى جميع الأشخاص الذين يعتمدون على تلك القوائم، وفي حال رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة، والجهات الرقابية التي يخضع لها العميل لسلطاتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً وعدم الربط بين التقرير والقوائم المالية.

5- دراسة: (الحلبي، 2001)

بعنوان: "**ملاحظات المستفيدين من القوائم المالية المراجعة وفقاً لتقرير المراجعة الشاملة والمراجعة محدودة النطاق**".

أجريت هذه الدراسة في سوريا بهدف البحث لبيان صعوبة التوقع في عملية المراجعة وإجراءاتها، واعتمدت على استطلاعات آراء المراجعين والإداريين والمحاسبين والملاك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

للمنشآت الاقتصادية حول المواضيع الواردة في تقارير المراجعة الشاملة ومحدودة النطاق، وركزت على المواضيع المتعلقة بالمسئولية والثقة. ومدى فائدة القرارات المتخذة المعتمدة على القوائم المالية المعدة على أساس المراجعة الشاملة ومحدودة النطاق، وأوضحت بالنسبة لعامل المسئولية بأن الإداريين والملاك حملوا الإدارة المسئولية الأكبر مما يتحمله المراجع في حالات الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية، وحملوا المراجع مسئولية أقل في حال القيام بالمراجعة المحدودة النطاق عما إذا قام بالمراجعة الشاملة، أما بالنسبة لموضوع الاستقلالية شدد الملاك على استقلالية المراجع مقارنة بالمراجعين في كل من المراجعة الشاملة والمحدودة النطاق.

وفيما يتعلق بالثقة فإن الملاك والإداريين لم تتفقوا مع المراجعين على مستوى الثقة بالتقارير المالية سواء اعتمدت على المراجعة الشاملة أو محدودة النطاق حول صحة وعدالة القوائم المالية وأوصي بأنه على المراجعين التحسين من أدائهم وذلك بتطوير معايير المراجعة.

بالنسبة لفائدة القرارات المتخذة استناداً إلى القوائم المالية المعدة بطريقة المراجعة الشاملة ومحدودة النطاق فإن مستوى التأكيد الذي حصل عليه نتيجة الدراسة كانت فائدة القرارات المتخذة المستندة لعملية المراجعة الشاملة أكبر من مستوى التأكيد الذي يمكن أن يحقق بالمراجعة محدودة النطاق، وبناءاً على ما سبق فقد أوصت الدراسة بعمل تقارير موسعة بجانب التقارير المختصرة لخفض فجوة التوقعات المرتبطة بعمليتي المراجعة الشاملة ومحدودة النطاق.

6- دراسة: (عبد الرحمن، 1995)

بعنوان: "تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مدقق الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إيجاد المدخل الملائم لتطوير دور مدقق الحسابات في مصر، والمحتوى الإخباري لتقريره، ومحاولة دراسة الأساليب المختلفة للتنبؤ بمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، واختيار النموذج الملائم للتطبيق على إحدى شركات قطاع الأعمال المصرية.

وأظهرت الدراسة نجاح النموذج المقترح بوقوع الفشل المالي لحوالي (88%) من الشركات التي فشلت بالفعل قبل وقوع الفشل بسنة واحدة، أما التنبؤ قبل وقوع الفشل بخمس سنوات فقد نجح النموذج في التنبؤ بنسبة (78%)، كما بينت الدراسة أن قدرة المنشأة على الاستمرار تتأثر بمجموعة من العوامل أهمها طبيعة النشاط، ودور النمو الاقتصادي، ومدى اتجاه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبيعات والأرباح، كذلك توصلت الدراسة إلى أن على المدقق ضرورة الإفصاح عن احتمالات الفشل للمنشأة إما عن طريق التحفظ في التقرير، أو بإضافة فقرة إيضاحية.

7- دراسة: (غريب، بدون تاريخ)

بعنوان: " **مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية**"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر الخصائص المرغوبة في تقرير مراقب الحسابات باعتباره قناة الاتصال الرسمية بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، ومدى إدراك واستجابة المستثمرين في البيئة المصرية للمحتوى الإعلامي لهذا التقرير، ودرجة الثقة التي يعطونها للقوائم المالية المنشورة بناء على تقرير مراقب الحسابات، وأثر المحتوي الإعلامي لهذا التقرير على هؤلاء المستخدمين عند اتخاذهم قرارات الاستثمار أو الإقراض.

وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1- يحظى تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية بأهمية بالغة من الوجهة التشريعية والمهنية، ويتجلى ذلك واضحا من تعدد التشريعات التي تعتبره مطلبا أساسيا ولا تصح القوائم المالية بدونه، وكذلك سعى الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة بوضع العديد من الضوابط والإرشادات التي تهدف إلى تحسين جودة هذا التقرير.

2- يُعد الحكم المهني لمراقب الحسابات المرجع الأساسي لإصدار الحكم أو الرأي في المراجعة، لهذا فان التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات له انعكاساته على جودة التقرير، وكذلك على مدى الوثوق به والاعتماد عليه.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1- يجب على الجهات المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أن تعطى اهتمام خاص لتطوير تقرير المراجعة بما يجعله أداة فاعلة للاتصال ، وأن يتم الأخذ بأوجه التطوير المقترحة دوليا والتي تقرر العمل بها دوليا اعتبارا من 2006/12/31م .

2- يجب على الجهات المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر تنفيذ برامج تدريبية متخصصة للمراجعين تركز على تنمية مهارات الاتصال لديهم.

3- التركيز على البعد الأخلاقي في التعليم المحاسبي، لأن هذا البعد يلعب دورا هاما في بناء شخصية مراقب الحسابات، والتي يتوقف عليها جودة الأداء المهني له.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1- دراسة: (Gomez Guillamon, 2003)

بعنوان: "**فائدة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في قرارات الاستثمار والتمويل**".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر نوع رأي مراجع الحسابات الخارجي على قرارات الاستثمار والتمويل، وقد تم استطلاع آراء عينة من البنوك ومؤسسات الإقراض والمحللون الماليون وشركات السمسرة وغيرهم.

وقد أظهرت الدراسة إلى أن نوع الرأي في تقرير مراجع الحسابات الخارجي له تأثير مهم جداً على قرارات الاستثمار والتمويل لدى هؤلاء الفئات.

2- دراسة: (Best, et al., 2001)

بعنوان: "**دليل فجوة توقعات التدقيق في سنغافورة**".

أجريت هذه الدراسة في سنغافورة، وهدفت إلى التعرف على مستوى وطبيعة فجوة توقعات التدقيق وقاست المسئولية والثقة وفائدة البيانات في اتخاذ القرارات، وتمثلت عينة مجتمع الدراسة بثلاث مجموعات مدققين، ومصرفيون، ومستثمرون، وتمثلت العينة من (100) مفردة من كل مجموعة اختيرت عشوائياً.

وتوصلت الدراسة بأن هناك فجوة توقعات واسعة خصوصاً بالقضايا المتعلقة بمسئولية المدقق لمنع الاحتيال والكشف عنه، ومسئوليته فيما يتعلق بحماية السجلات المحاسبية واختيار إجراءات التدقيق. وقد وجدت فجوة أقل فيما يتعلق بمسئولية المدقق بقوة نظام الرقابة الداخلية ووجهة النظر فيما يتعلق بدرجة صدق وعدالة القوائم المالية وفائدة البيانات المالية المدققة في مراقبة أداء المنظمة، كما يشير بأن القيمة الكبيرة من إعداد التقرير فقدت أهميتها نتيجة لفجوة التوقعات ودعي إلى استخدام التعبير المطول لتقرير التدقيق.

3- دراسة: (Gay and Baines, 1998)

بعنوان: "**تصورات للرسائل المنقولة بواسطة المدققين وتدقيق التقارير**".

ركزت هذه الدراسة على الرسائل المتعلقة بتقارير المراجعة التي تعمل على زيادة التوضيح لفهم المستعملين لهذه التقارير، فهي تهدف إلى توضيح كيفية التدقيق ومراجعة التقارير

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والرسائل التي تؤثر على تصورات المستعملين والمدققين ومعدي التقارير فيما يتعلق بالمدقق ومسئوليات الإدارة والثقة بالبيانات والاعتماد على البيانات المالية باتخاذ القرارات المفيدة. وقد أشارت النتائج التي توصلت إليها الدراسة بأن مدراء الشركات وحملة الأسهم حملوا الإدارة مسئولية أكبر من المدقق وخاصة فيما يتعلق بإصلاح نظام الرقابة الداخلية وحماية السجلات المحاسبية، وكانوا أكثر شك باستقلال المدقق، ولذا على المدققين أن يبذلوا جهداً أكبر لتحسين صورة استقلالهم وتبني معايير القواعد الأخلاقية المتعلقة باستقلال المراجع. وكذلك كانت درجة رضا مدراء الشركات والمساهمين بالنسبة لموضوع الثقة والوضوح والعمل المنجز من جانب المراجعين بالنسبة للقوائم المالية أقل من المراجعين، وتمنوا بذلك على مهنة التدقيق أن تعمل على زيادة الثقة والمصداقية بالقوائم المالية، وهذا يستدعي خفض حالات فشل التدقيق، والتحسين من أدائهم ومراقبة جودة عملية التدقيق والعمل على إنجاز تقرير موسع لكي تخفض فجوة التوقعات بين المدققين والمجتمع المالي.

4- دراسة: (Innes, et al., 1997)

بعنوان: "**تقرير التدقيق الموسع: دراسة بحث ضمن تطوير (SAS NO. 600)**"، معيار التدقيق البريطاني الخاص بتقرير المراجع الموسع الصادر عام (1993)، وقد هدفت إلى التعرف على توقعات المراجعين لفجوة التوقعات في التقرير القصير وما تأثير التقرير الموسع على فجوة التوقعات، حيث تمثل مجتمع الدراسة من محاسبين اسكتلنديين ممارسين للمهنة بخبرة لا تقل عن أحد عشرة سنة، وطلبة ماجستير يعملون في مجال التمويل والصناعة والمؤسسات الحكومية متوسط أعمارهم (34) سنة، ولقد بينت الدراسة بأن المدققين يوافقون بقوة أكبر من المستعملين على التقرير القصير من حيث الموضوعية وعدم التحيز، وممارسات قرارات في اختيار إجراءات التدقيق، إمكانية تحميل أصحاب الأسهم مسئولية المدقق، عمل التدقيق الشامل، يوصل التدقيق الغرض المنشود. المدققون لا يقبلون التخمينات وتفسيرات الإدارة بدون أدلة إثبات ملائمة ومؤيدة، يرتبط تقرير التدقيق بالبيانات المالية ككل، تم إعداد البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تقرير التدقيق يعزز مصداقية البيانات، موافقة المدقق على السياسات المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية. والنتيجة التي توصلت إليه هذه الدراسة أن هناك فجوة توقعات بالنسبة للتقرير القصير بين المراجعين والمستخدمين للقوائم المالية، وبالنسبة للتقرير الموسع وجدت فجوة توقعات بالنسبة للاحتيال ومسئولية المدقق وإدارة الشركة ومراقبة الأداء والقرارات الاستثمارية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5- دراسة: (Miller, et al., 1990)

بعنوان: "**تقرير المدققين الجديد: سيغلق فجوة التوقعات في الاتصالات**".

أجرى البحث على مجموعة من المصرفيين المستخدمين للقوائم المالية للكشف عن مدى نجاح معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 58) بتنقية بعض مناطق الاتصال. وقد ركز البحث على مسئولية الإدارة ومسئولية المدقق بكشف الاحتيال والثقة بالقوائم المالية، وبينت نتائج الدراسة بوجود اتساق في ردود مستعملي التقارير المالية بالنسبة للمتعاملين مع البنوك الصغيرة والكبيرة بأن معيار نشرة معايير المراجعة (SAS NO. 58) الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بخصوص تحسين الاتصالات الخارجية عمل على خفض فجوة التوقعات وكان ناجحاً في تنقية بعض سمات الاتصال بين المدققين ومستعملي القوائم المالية، وبالنسبة لموظفي القروض في البنوك كانوا قادرين على التمييز بين مسئوليات الإدارة والمدقق، وموظفي البنوك الصغيرة كانوا أكثر تجاوباً مع التقرير بكونه أكثر فهماً لهم من نظرائهم بالبنوك الكبيرة.

6- دراسة: (Stobie, B, 1978)

بعنوان: "**تقييم الاستفادة من تقرير مراجع الحسابات الخارجي**"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الاستفادة من تقرير مراجع الحسابات الخارجي وذلك من خلال استطلاع آراء المستفيدين من تقرير مراجع الحسابات الخارجي وهم المستثمرين والمحللين الماليين والمدراء والمساهمين، وقد تبين من نتائج هذه الدراسة أن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يطمئن ويشجع هؤلاء ويساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

7- دراسة: (Brenner, 1971)

بعنوان: "**قراءة تقرير مدقق الحسابات الخارجي**"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تقرير مدقق الحسابات الخارجي وذلك من قبل كل من موظفي البنوك والمحللين الماليين والمساهمين، وقد تبين من نتائج الدراسة أن هذه الفئات تهتم بقراءة تقرير مراجع الحسابات الخارجي بالنسب التالية:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- موظفي البنوك بنسبة قدرها 72%.
- المحللون الماليون بنسبة قدرها 63%.
- المساهمون بنسبة قدرها 42%.

وقد كانت من أبرز توصيات الدراسة إعداد المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع للتعرف على احتياجات هذه الفئات ومن ثم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

10/1) التعقيب على الدراسات السابقة

بعض الدراسات أجريت في فلسطين وبعضها أجريت في العديد من البلدان العربية والأجنبية والتي تختلف في بيئتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عن البيئة الفلسطينية وتحديداً في قطاع غزة، لما تتصف به البيئة الفلسطينية من خصوصية خاصة بها نظراً للتعقيدات السياسية والاقتصادية المفروضة عليها من الخارج ومن الاحتلال الصهيوني متمثلاً في الحصار الظالم المفروض من عدة سنوات، مما أثر سلباً على نمو وتطوير مهنة مراجعة الحسابات والذي يتجلى من غياب النظم والتشريعات والمعايير الخاصة التي تتلاءم وتلك الظروف الخاصة بالبيئة الفلسطينية وغياب دور المنظمات المهنية بمراقبة جودة أداء شركات ومكاتب المراجعة.

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو على النحو التالي:

1- الدراسات العربية ركزت على دور تقرير المراجع في تحسين قرارات الاستثمار وفي تحسين الإفصاح المحاسبي كما أشارت إلى ملاحظات الأطراف الخارجية من القوائم المالية المدققة.
2- الدراسات الأجنبية ركزت على قراءة وتحليل وتقييم تقرير مراجع الحسابات ومدى الاستفادة منه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني: "تضييق فجوة التوقعات بين المراجع والمجتمع المالي"

1/2 المبحث الأول: "فرض الاستمرارية"

2/2 المبحث الثاني: "نظام الرقابة الداخلية"

3/2 المبحث الثالث: "الغش والأخطاء الجوهرية والارتباطات غير القانونية"

4/2 المبحث الرابع: "الإفصاح وأثره على المحتوى الإعلامي لتقرير مراجع الحسابات الخارجي"

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول: "فرض الاستمرارية"

(1/1/2 مقدمة

يشير فرض الاستمرارية إلى اعتبار أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها ونشاطها الطبيعي وليست قابلة للتصفية في الوقت الحاضر وبالتالي فإنه على عكس ذلك فطالما لا يوجد دليل لتصفيتها فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن المنشأة تستمر في أداء نشاطها.

ويرى (الشريف، 2000، ص27) أن القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية يتم إعدادها على أساس أنها مستمرة في نشاطها، وأن أصولها سوف تستخدم في الأغراض التي تخصها، وهذا الفرض يعني أن الوحدة الاقتصادية ستظل موجودة بشكل دائم ولمدة كافية لتنفيذ الخطط ومواجهة الالتزامات.

نلاحظ أن كثيراً من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً تجد مبررها الأساسي في فرض استمرارية المشروع، ولعل أهم هذه المبادئ هو مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول الثابتة في الميزانية العمومية، فطالما أن المشروع ليس في حالة تصفية اضطرارية، وبالتالي ليس هناك ما يوجب التخلص من الأصول وتحويل هذه الأصول إلى نقدية على اعتبار أن الأسعار الجارية ليست هي الأسعار الملائمة لتقويم الأصول في الميزانية العمومية، وبالتالي وجب الالتزام بأساس التكلفة التاريخية، فالمبرر الأساسي وراء الالتزام بأساس التكلفة التاريخية في تقويم عناصر المركز المالي هو فرض الاستمرارية. (Yu, S.C., 1978, P247-252)

يتفق هذه الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدة الاقتصادية، إن بناء النظرية المحاسبية تتطلب وجود هذا الفرض فإما أن تكون هناك حالة استمرار أو حالة تصفية ولا يمكن افتراض كلا الحالتين وإلا جاءت المبادئ المحاسبة متعارضة ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على أساس الافتراض بالاستمرارية وليس التصفية.

ويعتبر العديد من منظري المحاسبة أن فرض استمرارية المشروع حجر الزاوية في بناء نظرية المحاسبة، فهو –حسب رأيهم– من الأعراف المحاسبية التقليدية الجوهرية، فباتون

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وليتلتون (Paton and Littleton) يعتبران أن فرض عدم استمرارية المشروع لا يمكن أن يكون أساساً للمحاسبة. (Paton, W.A. and Littleton, A.C., 1940, P 9)

هذا ويعتمد على فرض الاستمرارية بعض المبادئ المحاسبية مثل تقويم الأصول حيث تمثل الأصول مجموعة منافع ينتظر الاستفادة منها مستقبلاً، كذلك فإن إعداد قائمة المركز المالي إنما هي أرصدة مرحلة للمستقبل، كذلك فكرة المقدمات والمستحقات، واستهلاك الأصول الثابتة، والتفرقة المصروفات الإيرادية والرأسمالية تعتمد على فرض الاستمراريـــة.

ويرى (الكبيسي، 2008، ص34) أن أياً كانت الوحدة الاقتصادية فإنها من حيث المبدأ وجدت لتستمر ولفترة زمنية طويلة وغير معروفة ما لم تظهر قرينة موضوعية تبين خلاف ذلك.

وفي العقدين الأخيرين من القرن العشرين الماضي زادت عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين بسبب فشلهم في توفير إرشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر فشل المشاريع في الفترة القريبة المنظورة، وعدم تقديمهم الإفصاحات الكافية والملائمة للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، مما أثر على مصداقيتهم وعلى سمعة المهنة وثقة الرأي العام فيها. (Morris, R., 1997)

2/1/2) تعريف فرض الاستمرارية

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، ويعتبر استخدام هذا الفرض من السمات الرئيسية لأي مشروع أو منشأة، حيث يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعمال ويواصل تلك الأعمال والأنشطة في الفترة المستقبلية المنظورة، وأنه باق ومستمر لفترة زمنية مستقبلية معقولة غير محددة.

إن فرض الاستمرارية في المحاسبة يعني أن الشركة سوف تستمر في عملياتها، ولن تخرج من الصناعة أو يتم تصفيتها، وحتى يتم ذلك يجب أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي، ولمدة زمنية غير محدودة تستطيع من خلالها تحقيق الخطط والوفاء بالتزاماتها وزيادة أنشطتها بدون تعرضها للخسائر. (العمودي، 2001)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إن فرض الاستمرارية يعني أن عمر المنشأة مستقل عن عمر ملاكها، وأنها مستمرة في حياتها إلى ما لا نهاية، ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك. (مطر، 1995، ص39)

وقد بينت دراسة (أحمد، 2007، ص70) أن فجوة التوقعات بين المجتمع المالي والمراجعين من إحدى التحديات الرئيسية التي تواجه مهنة التدقيق، ومن ضمن هذه التحديات مدى مقدرة المراجع على إبداء رأيه حول مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة أعمالها بنجاح.

كما بينت دراسة (جربوع، 2005) أنه لا يتم تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار من جانب المراجعين في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة للمنشأة محل المراجعة، وأوصت في حالة الشك على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية محل المراجعة.

إن المجتمع المالي يطلب من المراجع المستقل أن يبدد أية شكوك قد تثار حول مقدرة الشركة على مزاولة أعمالها بنجاح مستقبلاً، وذلك من خلال ما يتم الاستدلال عليه عن طريق استخدام الأسلوب التحليلي لعملية المراجعة، ومناقشة خطط الإدارة المستقبلية التي وضعتها للتغلب على مقدرة الشركة للاستمرار، كما يطلب من المراجع الكشف عن ما توصل إليه من خلال فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي في تقريره. (أحمد، 2007، ص71)

عند تهيئة البيانات المالية، وفي حالة غياب معلومات عكسية، يتم الافتراض بأن المنشأة ما زالت مستمرة في أعمالها في المستقبل المنظور، أي لفترة لا تزيد عن سنة واحدة بعد نهاية الفترة. (جربوع، 2002، ص283)

وفي حال كون هذا الافتراض غير مبرر، فإن المشروع قد لا يستطيع تحقيق أصوله بالمبالغ المسجلة، كما قد يكون هناك تغيير في مبالغ الالتزامات وتاريخ استحقاقاتها، وكنتيجة لذلك فإن مبالغ الأصول والخصوم وتصنيفها في القوائم المالية قد يحتاج إلى تعديل. (Johnson and Khurana, 1993, P 52-57)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3/1/2) عوامل تقدير احتمال تعرض المشروع لعدم الاستمرارية

على المراجع الخارجي مراعاة العوامل التالية لتقدير احتمال تعرض المشروع لعدم الاستمرارية وهي: (Chen, K. and Church, B., 1996, P117-118)

1. صعوبة في السيولة:

تعني أن التزامات الشركة المتداولة تزيد عن أصولها المتداولة، وفي هذه الحالة تواجه الشركة صعوبات مالية وعدم القدرة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

2. اتجاه الأرباح والخسائر:

فكلما اتجهت الأرباح إلى الانخفاض السريع أو تزداد الخسائر بشكل كبير لعدة سنوات متتالية، فعلى المراجع الخارجي أن يتوقع صعوبات مالية للمشروع.

3. طرق تمويل التوسع:

كلما زاد اعتماد المشروع على الاقتراض لتمويل التوسع، كلما زاد احتمال فشل هذا التوسع، وتعرض المشروع لصعوبات مالية، ويقال نفس الشيء إذا تم تمويل شراء الأصول الثابتة بقروض قصيرة الأجل.

4. طبيعة عمليات المشروع:

فهناك مشاريع بطبيعتها ذات مخاطر أعلى من غيرها، مثل الشركات التي تقوم بعمليات المضاربة، فتعرض تلك الشركات لعدم الاستمرارية يعتبر أمراً وارداً بين فترة وأخرى.

5. كفاءة إدارة المشروع:

يجب على المراجع الخارجي تقدير كفاءة الإدارة باعتبارها من العوامل التي تعجل بعدم استمرارية المشروع، حيث أن الإدارة الواعية تعدل دائماً من عملياتها التي تسبب لها المشاكل المالية.

6. رفع قضايا على المشروع:

قد يتعرض المشروع إلى رفع قضايا عليه أمام المحاكم لدفع التزاماته التي عليه، وهذا من شأنه التعجيل بإشهار إفلاسه وعدم تمكنه من الاستمرار في مزاولة أعماله.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7. إحجام البنوك لتقديم تسهيلات للمشروع:

إن توقف البنوك ومؤسسات الائتمان من تقديم تسهيلات مالية للمشروع وعليه سوف يعجل في إفلاسه وعدم تمكنه من الاستمرار في مزاولة أعماله.

4/1/2) تقويم استمرارية الشركات (معيار رقم 570)

فرض الاستمرارية يعني افتراض أن المنشأة ستستمر في أعمالها في المستقبل المنظور وبشكل عام لمدة لا تزيد عن سنة واحدة اعتباراً من نهاية الفترة المالية، حيث يتم أخذ هذا الفرض بالاعتبار عند إعداد القوائم المالية وذلك في ظل غياب أي معلومات تشير لغير ذلك.

وعلى المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق وإنجاز إجراءات التدقيق وعند تقييم النتائج أن يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة هذا الفرض وقيامه، وإذا تبين له وجود مؤشرات تتعلق بضعف القدرة على الاستمرار فإن المدقق يقوم بجمع أدلة كافية ومناسبة من أجل الخروج بتأكيد معقول عن قدرة المنشأة على الاستمرار، وقد قسمت معايير التدقيق الدولية المؤشرات التي تتعلق باستمرارية المنشآت إلى الأنواع الثلاثة التالية: (الذنيبات، 2006، ص110)

أولاً: مؤشرات مالية: وتشمل ما يلي:

- رأس المال العامل سالب.
- استحقاق بعض الديون وعدم وجود مؤشرات على القدرة على السداد أو التجديد، أو زيادة الاعتماد على الديون قصيرة الأجل في تمويل الأصول الثابتة.
- تراجع نسب مالية أساسية.
- خسائر تشغيلية جوهرية.
- وجود توزيعات نقدية متأخرة أو انقطاع في التوزيعات النقدية.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في الوقت المحدد.
- عدم القدرة على الالتزام باتفاقيات القروض.
- التغير من الشراء الآجل إلى الشراء النقدي.
- عدم القدرة على الحصول على التمويل الإضافي لمشاريع جديدة أو توسعات جديدة.

ثانياً: مؤشرات تشغيلية: ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- فقدان مديرين أساسيين بدون القدرة على تبديلهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- خسارة أسواق رئيسية أو حقوق امتيازات أو تراخيص أو موردين أساسيين.
- صعوبات في الحصول على العمالة أو المواد.

ثالثاً: مؤشرات أخرى: وقد تشمل على ما يلي:

- عدم القدرة على الالتزام ببعض المتطلبات القانونية مثل حدود رأس المال أو غيرها.
- وجود قضايا مقامة ضد الشركة قد تؤدي إلى تحميلها بخسائر مادية.
- التغير في التشريعات أو السياسات الحكومية.

وإذا ما تبين للمدقق وجود مثل هذه المؤشرات فإنه يقوم بتوسيع اختبارات التدقيق، وقد تشمل الإجراءات التي يقوم بها ما يلي: (الذنيبات، 2006، ص110)

1. تحليل ومناقشة التدفقات والربحية وأية تنبؤات مناسبة مع الإدارة.
2. مراجعة الأحداث اللاحقة التي تتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار.
3. تحليل ومراجعة آخر قوائم مالية مرحلية.
4. مراجعة شروط الاتفاقيات المختلفة ومعرفة فيما إذا تم الإخلال بأي منها.
5. مراجعة محاضر الاجتماعات.
6. الاستفسار من محامي الشركة عن أي قضايا أو إدعاءات ضد الشركة.
7. التأكد من وجود أية اتفاقيات تتعلق بالحصول على التمويل من أطراف أخرى، وقانونية هذه الاتفاقيات، وتقييم قدرة المقرضين على الاستمرار في الوفاء بشروط الاتفاقيات.
8. الأخذ بعين الاعتبار مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها تجاه عملائها.

5/1/2) أثر تقويم المدقق للاستمرارية على تقريره للمساهمين:

إذا تبين أنه لا يوجد مؤشرات تتعلق بضعف القدرة على الاستمرارية فإنه لا يؤثر على التقرير.

1. إذا تبين أنه يوجد مؤشرات تتعلق بضعف القدرة على الاستمرار ولكن الإدارة قامت باتخاذ الخطوات المناسبة للتغلب على نواحي الضعف وقامت بالإفصاح عن خططها المستقبلية المتعلقة بذلك واقتنع المدقق بذلك، فإنه يعطي تقرير نظيف ويضيف فقرة شرح توضيحية بعد فقرة الرأي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2. إذا تبين للمدقق أن الخطط الموضوعة من قبل الإدارة غير كافية أو أنه لم يتم الإفصاح عنها بشكل كاف، فإنه قد يعطي تقرير متحفظ أو مخالف حسب المادية.
3. إذا لم يقتنع المدقق بقدرة الشركة على الاستمرار (هناك شك حول القدرة على الاستمرار)، وتأكد المدقق من توفر الأمور التالية، فإنه يعطي تقرير نظيف:

- ✓ أن البيانات المالية تبين بوضوح الظروف التي تؤدي إلى وجود شك حول الاستمرارية.
- ✓ أن البيانات المالية تبين بوضوح أنه يوجد درجة هامة من عدم التأكد حول قدرة الشركة على الاستمرار، وبالتالي هناك احتمالية بأن الشركة قد لا تستطيع تحقيق القيم الخاصة بالأصول وبالتالي الوفاء بالتزاماتها.
- ✓ أن يتم التوضيح بأنه لم يتم إجراء أي تعديلات على قيم الأصول والالتزامات في البيانات المالية أو على طريقة تصنيفها بشكل يماثل الحالة اللازم إتباعها في حالة كون الشركة غير قادرة على الاستمرار. (الذنيبات، 2008، ص112)

6/1/2) العوامل المؤثرة على دور المدقق في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار:

يلعب المدقق دوراً في زيادة المصداقية في القوائم المالية من خلال إعطائه رأي فني محايد بعد قيامه ببذل العناية المهنية الواجبة والمعقولة، وتختلف قدرة المدقق على تقويم قدرة الشركة على الاستمرار باختلاف الحالة التي يدققها، ومن أهم العوامل المؤثرة ما يلي: (سرحان، 2007، ص68-70)

1 مؤهلات المدقق

وتعتبر مؤهلات وقدرات المدقق من العوامل الهامة، وبالنظر إلى المؤهلات التي يتطلب القانون توفرها في مدقق الحسابات حصوله على رخصة لمزاولة المهنة، وكذلك لا بد من حصوله على درجة علمية على الأقل بكالوريوس في المحاسبة أو أحد فروع العلوم الإدارية المشابهة، بالإضافة إلى حصوله على خبرات عملية، بالإضافة إلى الصفات الشخصية للمدقق وأن يكون متميزاً بالصدق والنزاهة والاستقلالية، وأن يكون ملماً بالنواحي القانونية المختلفة ذات العلاقة بمهنة تدقيق الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2 بذل العناية المهنية اللازمة

قيام المدقق بإجراءات التدقيق الكافية يقوي من دوره في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار، وفي نفس الوقت يعفيه من المسؤولية إذا تبين أن الشركة تتعرض لمشاكل بقدرتها على الاستمرار، ولكن في حالة وجود مؤشرات تتعلق بالاستمرار مع تقصير من المدقق في بذل العناية المهنية اللازمة والكافية، فإنه يكون معرضاً للمساءلة عن ذلك التقصير، وكلما كانت العناية المبذولة معقولة وكافية إلى حد ما زدت احتمالات الكشف عن الضعف إن كان موجوداً.

3 الأتعاب

يحب أن تكون الأتعاب متوافقة مع حجم العمل المبذول في عملية المراجعة.

4 الإدارة

إن ممارسة الإدارة ضغوط على المدقق قد يؤثر على استقلاليته، أو قد تقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات عنه وعدم اطلاعه على الحقيقة، وقد تكون هذه المعلومات غير واضحة له أو ليس لديه علم بها أصلاً، أما إذا كان يعرف بها ولم يستطع الحصول عليها، فإنه لابد أن يبين ذلك في تقريره أو يترك العمل مع الشركة مبيناً السبب قيام الإدارة بتضييق نطاق الفحص والمراجعة.

5 سرية المعلومات

تعتبر المحافظة على أسرار العميل من آداب المهنة التي نصت عليها القوانين، ولكن عدم وضوح هذا الأمر في ذهن المدقق قد يؤدي به إلى عدم الإفصاح عن بعض الأمور بالمتعلقة بالاستمرار، أو حفاظاً على سرية المعلومات وخاصة أن الإفصاح عن وجود ضعف في قدرة الشركة على الاستمرار قد يؤثر على سمعة العميل ويؤدي إلى الإضرار به، لذا ينبغي أن يكون هناك وضوح بالنسبة لحدود السرية المطلوبة.

6 كثرة وتعقيد أسباب إفلاس الشركات

قد لا يستطيع المدقق أن يدرك ما يحيط بفرض الاستمرار من مخاطر، لأن بعض المؤشرات قد لا يتم إدراكها بسهولة لعدم فهمه لها، وكلما زاد تعقيد المؤشر الذي يتعلق بالاستمرار كلما زادت صعوبة قيام المدقق بدوره حيال ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد أشارت توصيات لجنة معايير التدقيق الدولية أن على مدقق الحسابات أن يكون مهتماً بترتيب وإعادة تسجيل الأصول والالتزامات في حالة وجود احتمال عدم قدرة الشركة على الاستمرار، وفي حالة وجود شكوك جوهرية أو ظروف غير مؤكدة حول قدرة الشركة على الاستمرار، فإن على المدقق أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي. (SAS,No2,P17)

يتطلب الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار من المراجع أن يقوم بفحص وتحليل جميع الأدلة والقرائن المتاحة والمتعلقة بهذا الأمر، وقد يصل بعد هذا التحليل إلى إحدى النتائج التالية (الشمري، 1994، ص197):

1 –إن هناك أدلة وقرائن كافية لإزالة ما اعتراه من شك حول استمرارية المنشأة، وفي هذه الحالة لا ينبغي للمراجع أن يعدل عن تقريره.

2 –على الرغم من أن حالة الشك حول استمرارية المنشأة لا تزال قائمة، فإن احتمال استمرارها قائم بدرجة معقولة، وأن هناك إيضاحاً مناسباً للظروف المتعلقة بحالة الشك في القوائم المالية، فلا ينبغي للمراجع أن يعدل تقريره، إلا أنه يجب أن يلفت انتباه القارئ إلى المعلومات ذات العلاقة في فقرة "لفت الانتباه".

3 –إنه على الرغم من أن حالة الشك حول استمرارية المنشأة لا تزال قائمة، فإن احتمال استمرارها قائم بدرجة معقولة إلا أن الإدارة رفضت إيضاح جميع الظروف ذات العلاقة، وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يعدل تقريره بسبب عدم كفاية الإيضاح ويتضمن التعديل في تقرير المراجع ما يلي:

- إضافة فقرة للتخطيط يبين فيها المراجع الظروف التي جعلته يشك في استمرارية المنشأة ويظهر المعلومات التي رفضت الإدارة إيضاحها
- إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض حسب ما يراه مناسباً بسبب عدم كفاية الإفصاح عن المعلومات المشار إليها في فقرة التحفظ.

4 –إن هناك حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل، وعندما يقرر المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل بسبب حالة الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة يجب عليه صياغة فقرة التحفظ بحيث:

- تحتوي على وصف مفصل لكل الأسباب الجوهرية لحالة الشك في استمرارية المنشأة.
- تشير بوضوح إلى كيفية وإلى أي مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بالتعديلات الممكنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- عندما تكون هناك حالة شك عظيم حول استمرارية المنشأة فإن المراجع لا يستطيع أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالية يجب أن تعدل وإلى أي مدى، وطبقاً لذلك فإنه يتعين على المراجع أن يصوغ عبارات فقرة الرأي من تقديره بما يفيد بأن امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل يعود إلى عجزه عن الوصول إلى درجة معقولة من القناعة تمكنه من إصدار رأي في القوائم المالية بسبب التأثير المحتمل الملحوظ للأمور المذكورة في فقرة التحفظ.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني: "نظام الرقابة الداخلية"

1/2/2) مقدمة:

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل مراجع الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من واجبات مراجع الحسابات، ويعتمد نظام الرقابة على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشأة وخاصة أن المنشآت تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات.

لذلك وحتى تتمكن أي منشأة من تحقيق أهدافها من تحقيق ربح أو تقديم خدمة أو إنتاج منتج بمواصفات ذات جودة معينة فإنه لابد لهذه المنشأة أن توجه مواردها المالية والبشرية إلى تحقيق هذه الأهداف، ولا يتم ذلك إلا إذا وضعت المنشأة خطة معينة يلتزم بها جميع الأطراف، ويتم تحديد مسئولية كل طرف، ولكي يتم تنفيذ الخط وفقاً لما هو موضوع لها لابد من متابعة تنفيذها والالتزام بها وهذا ما يسمى بالرقابة.(المطارنة، 2006، ص205)

لقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية وزيادة المسئوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها.

ولعدم تأخر نتائج التدقيق الخارجي، كانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق التدقيق أو عدم توسيع هذا النطاق، كما يتوقف على هذا النظام أيضاً نوع التدقيق المناسب لحالة المنشأة.(جمعة، 2005، ص80)

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، فهو نظام يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.(نصر،2006، ص47)

إن الرقابة الداخلية تعتبر جزءاً مهماً من إدارة المؤسسة، وتشمل كل من الخطط والطرق والإجراءات المستخدمة لتحقيق الأهداف وبالتالي تدعم الإدارة المعتمدة على أسس الأداء. كما

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتستخدم الرقابة الداخلية كصمام أمان في الدفاع عن الأصول وحمايتها وفي منع واكتشاف الأخطاء والتزوير. (معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، 2002، ص3)

2/2/2) مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة، أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.
ومن ناحية أخرى أدى التوسع في استخدام الحاسبات الآلية إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية حيث تخلق أنظمة التشغيل الالكتروني للبيانات بيئة قد تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات، أي أن الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية يزيد في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات عنه في حالة التشغيل اليدوي.(نصر، 2006، ص52)

كما تتعدد المفاهيم والآراء حول موضوع الرقابة الداخلية ، فالبعض يضع تعريفاً لها باعتبارها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية، ويحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحتة.(جمعة، 2005، ص81)

وتعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعة.
لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة ولتمكن إدارتها من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسئولياتها، ويمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.(المطارنة، 2006، ص207)

ومن التعريف السابق نجد أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدد من الأهداف منها:

1. توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.
2. توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
3. زيادة الكفاءة الإنتاجية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4. التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.
5. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات.

3/2/2) مقومات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية وهي التنظيم الكفء، والإجراءات والسياسات التي تضعها المنشأة بقصد حماية أصولها أو منع اختلاسها، وبقصد ضمان صحة المعلومات والتقارير المحاسبية وغيرها، وإجراءات زيادة الكفاءة التشغيلية وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للشركة، وإجراءات تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها إدارة الشركة وذلك على النحو التالي:

1) هيكل تنظيمي كفء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفء في أي منشأة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسئوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة واضحة.

الهيكل التنظيمي الجيد ومبادئ محاسبة المسئولية يمكن أن تساعد على تتبع التصرفات في كل ناحية داخل المنشأة، مما يعني أن تربط النتائج بالأفراد، والذي بدوره يؤدي إلى زيادة اهتمام وعناية العاملين بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها أو يقدم لهم الحوافز في حالة عدم ارتكاب الأخطاء وزيادة الكفاءة لديهم.(المطارنة، 2006، ص 209)

ومما سبق نستطيع القول أن الهيكل التنظيمي الكفء يشمل:

- الرقابة الداخلية على العمليات: وذلك بعدم قيام موظف واحد أو إدارة واحدة بأداء العملية من بدايتها حتى نهايتها.
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها ومسؤولية تداول والمحافظة على الأصول التي تتم المحاسبة عنها.
- الاستقلال التنظيمي: وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسئولياتها وتنظيم العلاقة بين الإدارات.

2) نظام محاسبي سليم:

من المفترض أن يكون للمنشأة نظام محاسبي دقيق وفعال بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم والأداء غير الملائم، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر والسجلات ومجموعة من المستندات التي تلبي احتياجات الإدارة، وكذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي.(المطارنة، 2006، ص210)

ولتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي: (جمعة، 2005، ص85)

1. أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي.
2. يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية، والتأكد من دقتها وسلامتها.
3. شمول النظام المحاسبي على مجموعة مستندية (داخلية– خارجية) محددة للدورات المستندية لكل عملية من عمليات المنشأة.
4. قيد العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المنشأة وطبيعة أعمالها.
5. إتباع مبدأ تقسيم العمل، وحتى يتاح للفرد مراجعة عمل من يسبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش، وسرعة كشفها حال وقوعها.
6. يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية (تاريخية – جارية – مستقبلية).
7. يجب أن يكون النظام المحاسبي مفيداً وخالي من التعقيدات، مع عدم الإخلال بالوظائف الرئيسية للنظام.
8. يجب أن يبنى النظام المحاسبي بحيث يمكن استخدام الحاسوب في تنفيذ العمليات المحاسبية.
9. ينبغي أن يتمشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمنشأة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسئولية.

3) الضبط الداخلي:

يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية بهدف خدمة الإدارة، والضبط الداخلي له أثر جوهري في وجود نظام رقابة داخلية فعال، كما يحتاج إلى ترتيبات خاصة للواجبات لمنع الأخطاء والغش واكتشافها، بالإضافة إلى القيام بما يلي (المطارنة، 2006، ص211):

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1- تحديد (فصل) اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود وعدم تعارضها، وكذلك تحديد الاختصاصات على مستوى الأفراد داخل الأقسام والإدارات الفرعية، بحيث لا يقوم شخص واحد بعملية من بدايتها حتى نهايتها، وإنما يجب أن تقسم العملية إلى مراحل ويقوم كل موظف بأداء مرحلة، مما يعني مراقبة الموظف اللاحق لأداء عمل الموظف في المرحلة السابقة، وذلك يؤدي إلى تحديد المسؤولية عند اكتشاف خطأ أو غش ما.
2- تحديد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المنشأة والتي تختلف وفقاً لاختلاف التنظيم الإداري للمنشأة، بحيث يكون المسئول عن أداء عملية ما لديه المعلومات الكاملة عن الإجراءات الواجب إتباعها في هذا العملية.
3- أن يتم إبدال الواجبات المعطاة لكل عامل بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وكفاءة العامل واختصاصه، بحيث لا يؤدي هذا التغيير إلى صعوبة اكتشاف الغش والأخطار التي ارتكبها الموظف السابق.

تتضمن الترتيبات المحاسبية عدد من الإجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في الرقابة وحماية الأصول، ومنها:

- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط المعدة من قبل الإدارة.
- تحديد مستوى الإدارة فيما يتعلق بتنفيذ مسؤولياتها.
- مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها.
- التحقق من مدى ملاءمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية.

4) كفاءة الموظفين:

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب، لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال بسبب الموظفين ذوي الكفاءة، هذا يعني أنه يجب أن يكون لدى المنشأة سياسة سليمة لتعيين واختيار الموظفين الجدد وترقية الموظفين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة، وللحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة الموظفين الذي يعتبر أحد مقومات النظام يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يفحص ويقيم سياسة المنشأة في التوظيف والترقية وتقييم كفاءة الموظفين الذين يكونون مسئولين عن مراكز رئيسية في القسم المالي.

5) ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

إن عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، هذا يعني أنه يجب على المنشأة أن تضع إجراءات من شأنها أن تبين التزام الموظفين بمواصفات وتعليمات نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه في بعض المنشآت ذات الحجم الكبير يكون لديها إدارة خاصة بمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

6) حماية الأصول:

يجب أن يكون لدى المنشأة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها، كما يجب إتباع سياسة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن (مخازن) واستخدام الأنظمة الالكترونية لإقفالها وفتحها واستخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية، وتحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول لهذه الأماكن، كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدمجة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة، ويجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح وإثبات تلك العمليات.

4/2/2) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

على مراجع الحسابات الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل التدقيق ويهدف إلى تحقيق ثلاث وظائف أساسية وتتمثل فيما يلي:

الوظيفة الأولى: بيان ما إذا كان التدقيق ممكن.

الوظيفة الثانية: تحديد دليل التدقيق.

الوظيفة الثالثة: إعلام الإدارة العليا أو لجنة التدقيق.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن المدقق يهتم فقط عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالسياسات والإجراءات ضمن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الملائمة لتوكيدات البيانات المالية.

ونعرض ما تقدم بإيجاز وذلك كما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الوظيفة الأولى: بيان ما إذا كان التدقيق ممكن:

يتوقف هذا البيان على وجود نظام الرقابة الداخلية، فوجود هذا النظام يعتبر عاملاً حاسماً وقاطعاً في تجميع البيانات المحاسبية، وإذا لم يتواجد هذا النظام أو كان غير مناسب، فإنه يصعب على المدقق كلية تقييم ما إذا كان التدقيق ممكن.

كما انه يصعب على المدقق أن يقوم بعملية تخصيص وتقييم صائب لبعض الأصول دون الوثوق والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وإذا اتضح للمدقق أن نظام الرقابة الداخلية غير مناسب أو لا يعول أو يثق به فإنه يجب أن يرفض عملية التدقيق أو أن يبدي رأياً مقيداً أو غير نظيف في التقارير المالية للمنشأة. (جمعة، 2005، ص100)

الوظيفة الثانية: تحديد دليل التدقيق:

يشير معيار التدقيق الدولي رقم (500) Audit Evidence على أنه: "يجب على المدقق أن يحصل على دليل تدقيق كافي ومناسب، وموثوق به لتمكينه من رسم استنتاجات معقولة منه".

وبناءاً على الفقرة السابقة، فإننا نتناول حول هذا الموضوع ما يلي: (عبد الله، 2000)

- طبيعة دليل التدقيق.
- معايير قبول دليل التدقيق.
- إجراءات الحصول على دليل التدقيق.

أولاً: طبيعة دليل التدقيق

يعد دليل التدقيق تجميع للحقائق أو المعلومات والتي تستخدم في تحقيق فرضية أو افتراض معين وضعه المدقق أو مساعدوه، وذلك لوصول المدقق إلى الاستنتاجات التي يرتكز عليها في رأيه المهني في عدالة التقارير المالية.

ولذلك تشتمل مصادر دليل المدقق على:

- الأنظمة المحاسبية و المستندية.
- الأصول الملموسة.
- الإدارة والموظفين والعمال.
- العملاء والموردون.
- المتصلون بالنشاط.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبناءاً على ما تقدم فإن مقدار مستوى التأكد المستهدف، يتمثل في أسئلة المدقق التي تهدف إلى تنشيط رأيه الشخصي في موضوع التدقيق الواجب إنجازه أو تحديده، ويتأثر هذا الدليل بالأهمية النسبية للموضوع الكائن فحصه، والمناسبة والثقة التي يوليها المدقق للدليل المتاح لكل مصدر من هذه المصادر السابقة، وكذا التكلفة والوقت الذي يبذل في سبيل الحصول على هذا الدليل.

ثانياً: معايير قبول دليل التدقيق:

نظراً لقدرة المدقق في الحصول على دليل لعملية التدقيق من المصادر المختلفة، وبعد الوثوق في نظام الرقابة الداخلية، فإن هذا الدليل يجب أن يحقق المعايير التالية:

كفاية الدليل – مناسبة الدليل – الثقة في الدليل.

1. كفاية الدليل:

وتعني الكفاية قياس كمية أدلة التدقيق، ولكي يستطيع المدقق أن يستنبط استنتاج معقول، وأن يتوافر لديه دليل تدقيق كاف، يجب عليه أن يلم بالعوامل التالية:

العامل الأول: نشاط المنشأة.

العامل الثاني: درجة خطر البيانات الناشئة من تواجد الأخطاء حيث يتأثر الخطر بما يلي:

- طبيعة بنود أو مفردات التقارير المالية وأهميتها النسبية.
- خبرة ودراية المدقق.
- الثقة التي يوليها لإدارة المنشأة وإدارة الحسابات وسجلاتها.
- التمييز الإداري المحتمل.

العامل الثالث: قدرة الدليل على الإقناع.

2. مناسبة الدليل:

وتعني المناسبة مقياس لجودة دليل التدقيق، ويتحدد مدى مناسبة أو ملاءمة الدليل بواسطة الإجابة كحد أدنى على الأسئلة التالية:

- ✓ هل تم تسجيل جميع الموجودات والالتزامات؟
- ✓ هل كافة الأصول المسجلة موجودة؟ وهل كافة الموجودات مملوكة للمنشأة؟
- ✓ هل كافة الالتزامات تكون ديوناً عليها؟
- ✓ هل قيم الموجودات والالتزامات المسجلة في الدفاتر والموضحة بقائمة المركز المالي تم الوصول إليها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- ✓ هل تم الإفصاح عن الموجودات والالتزامات ورأس المال والاحتياطيات على نحو صائب وكامل؟
- ✓ هل تم تسجيل كافة الإيرادات والنفقات؟
- ✓ هل معاملات الإيراد والنفقات والمسجلة حدثت بالفعل؟
- ✓ هل تم قياس الإيراد والنفقات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟
- ✓ هل تم الإفصاح عن الإيرادات والنفقات على النحو المناسب والصائب والكافي؟

3. الثقة في الدليل:

تعتمد الثقة في دليل عملية التدقيق على الظروف الخاصة لكل موقف من مواقف التدقيق، وحتى تتحقق الثقة في دليل التدقيق يجب أن يراعي المدقق الاستدلالات التالية:

الاستدلال الأول: الدليل المستندي أكثر ثقة من الدليل الشفوي.

الاستدلال الثاني: الدليل الأصلي المتحصل عليه بواسطة المدقق عن طريق التحليل والفحص المادي يكون أكثر ثقة ومعقولية من الدليل المتحصل عليه من الآخرين.

الاستدلال الثالث: الدليل الذي يحصل عليه المدقق من خارج المنشأة أكثر ثقة من داخل المنشأة.

هذا ويجب على المدقق مراعاة اتساق الاستنتاجات المرسومة مع الأنواع المختلفة من مصادر الحصول على الدليل، أي أنه في حال حصول المدقق على دليل من مصدر ولا يوجد اتساق لهذا الدليل مع مصدر آخر، فإن ثقة المدقق في هذا الدليل تكون مشكوك فيها، وبالتالي على المدقق حل هذه المشكلة.

ثالثاً: إجراءات الحصول على دليل التدقيق:

يمكن للمدقق الحصول على الدليل من خلال القيام بما يلي:

أ) اختبارات الوجود: اختبارات العمليات والأرصدة والفحص التحليلي، الذي يتعلق بتوفير دليل تدقيق على مستوى عالٍ من الكفاية والدقة من حيث الحدوث، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص.

ب) اختبارات الإذعان: البحث عن توفير دليل تدقيق يشير إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية تكون مطبقة خلال العام وفقاً للخطة التنظيمية المعتمدة وتشمل التصميم، والتشغيل وتقدير خطر الرقابة وإجراء اختبارات الرقابة وتحديد خطر الاكتشاف المخطط وحجم الاختبارات الأساسية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ت) الثقة في نظام الرقابة الداخلية، وهذا يتوقف عليه حجم أو نطاق اختبارات الوجود.

ويمكن للمدقق إجراء الاختبارات السابقة من خلال استخدام الأساليب التالية:

- الفحص للمستندات والدفاتر.
- الملاحظة لأنشطة المنشأة وعملياتها.
- الاستفسار المناسب من كل من الإدارة والمشرفين والموظفين.
- المراجعة بناءاً على الخبرة السابقة مع العميل.
- قراءة كتيبات النظم والسياسات الموضوعة لدى العميل.
- تحديث وتقييم خبرة المدقق السابقة مع الإدارة.

الوظيفة الثالثة: إعلام الإدارة العليا أو لجنة التدقيق:

بعد إتمام دراسة المدقق لنواحي القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة، يجب عليه إخطار العميل بواسطة خطاب يعد بمثابة الاتصال المطلوب لإعلام رئيس مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق عن نواحي الضعف الجوهرية. (جمعة، 2005، ص100)

5/2/2) تحديد نطاق فحص نظام الرقابة الداخلية

بعد نجاح المدقق في تحديد الوظائف السابقة، فإنه يقوم بعد ذلك بتحديد نطاق فحص نظام الرقابة الداخلية، ثم وصف هذا النظام للتخطيط لعملية التدقيق وتحديد مصادر المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية لتوثيق الفهم، ثم يلي ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد ذلك يقوم المدقق بتحديد نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وآثارها على عملية التدقيق، ويمكن توضيح ذلك من خلال العرض التالي:

أولاً: فحص ووصف نظام الرقابة الداخلية:

يتمثل المنهج المتعارف عليه لفهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية في الخطوات التالية: (أرينز، 2002، ص397)

1. التوصل إلى فهم بيئة الرقابة وتحديد إجراءات تحديد الخطر ودراسة نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي.
2. التعرف على عناصر محددة يمكن استخدامها في تخفيض خطر الرقابة وتقديره.
3. تنفيذ اختبارات الرقابة للتحقق من فعاليتها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: مصادر الحصول على المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية:

لتوثيق الفهم تتعدد مصادر الحصول على المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية ولكنها غالباً تتحدد في المداخل التالية: (أرينز، 2002، ص398)

المدخل الأول: فحص أوراق عمل التدقيق في السنوات السابقة، ولكن يعيب هذا المدخل اختلاف كل من مهمة المدقق، والمدقق ذاته، ورؤساء ونظائر المدقق.

المدخل الثاني: طريقة جدول الأهداف والإجراءات، ويعتمد هذا المدخل على العلاقة بين الأهداف الرقابية، والإجراءات الرقابية، بحيث يصف الاتجاه الرأسي الإجراءات، بينما يصف الاتجاه الأفقي الأهداف الرقابية، ويتم تحديد الأهداف والإجراءات الرقابية للأسس المتعارف عليها.

المدخل الثالث: خرائط التدفق، وتعد خريطة التدفق أداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للتدقيق، ولذلك تتميز بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العميل، والتي تكون نافعة للمدقق كأداة تحليلية، لأنها تعد رسماً تخطيطياُ.

المدخل الرابع: استقصاء الرقابة الداخلية، ويصمم استقصاء الرقابة الداخلية بحيث يتضمن مجموعة من الأسئلة حول النظم والأدوات والأساليب الرقابية في كل قسم أو إدارة، ويراعي أن يتضمن الاستقصاء الإجابات إما (نعم) أو (لا).

ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة الحديثة، والتي تعتمد على المراجعة الاختبارية بدلاً من المراجعة التفصيلية، ويلاحظ أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظم الرقابة الداخلية لتتخذ كأساس لتحديد نطاق المراجعة، كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يبين للمراجع مواطن الضعف فيها مما يساعده على إسداء النصح والإرشاد للإدارة.(اشتيوي، 1990، ص57)

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق:

1. التعرف على أنواع الرقابة الموجودة.
2. التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3. تحديد الأخطاء الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث.
4. أخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الاعتبار.

وبعد إتباع المدقق لأحد طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك لكل هدف من أهدافها العامة، وكذلك الأهداف التفصيلية، فإذا كانت نتيجة التقييم الثقة أو الاعتماد على نواحي القوة، والأنظمة الرقابية الموجودة فإن هذا دليل على أن الأنظمة الرقابية الموجودة تعمل على نحو صائب ووفقاً لما هو مخطط لها.
أما إذا كانت نتيجة التقييم تعيين نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية، فإن على المدقق توسيع نطاق الفحص وإعلام لجنة التدقيق أو العميل وفقاً لما هو موضح في المنهاج العلمي للضعف الجوهري الهام نسبياً في نظام الرقابة الداخلية، وأثرها على عملية التدقيق.

رابعاً: الاتصال المطلوب لنواحي الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية:
إن الهدف الرئيسي لهذا الاتصال يتمثل في الآتي: (جربوع، 2003)

1. تحقيق مسئولية اجتماعية للإدارة لتعطي المنفعة لمعرفة المدقق المطلوب خلال التدقيق.
2. حماية المدقق من الدعاوى القضائية من العميل.
3. التأكيد على فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

6/2/2) مسئولية مدقق الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية:

لقد كان التدقيق في السابق يتم بشكل تفصيلي للدفاتر والسجلات، وبعد التطور الاقتصادي واتساع أعمال المنشآت وحدوث أعداد كبيرة من العمليات في المنشأة تحولت عملية التدقيق من تفصيلية إلى اختبارية، ولكن لكي يقوم المدقق باستخدام نظام التدقيق الاختباري لابد من وجود نظام رقابة داخلي فعال، حيث أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات، وكذلك يجب على المدقق بداية أن يتحقق من أمرين، الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المخطط ملائم للمنشأة وطبيعة نشاطها، والثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لقد أوجبت المعايير الدولية على المراجع ضرورة الإبلاغ عن نقاط الضعف بأنظمة الضبط الداخلي وقد نصت الفقرة الأخيرة من المعيار السادس على: " قد يصبح المراجع نتيجة لدراسته لنظام الضبط الداخلي ولإجراءات المراجعة الأخرى، على معرفة بنقاط الضعف الموجودة ونظام الضبط الداخلي، وينبغي على المراجع أن يطلع الإدارة على نقاط الضعف المهمة حال معرفته بها نظراً لما لها من فائدة للعميل، ويجب أن يتم ذلك خطياً، ومن الأهمية بمكان أن يشير في خطابه إلى أنه يناقش فقط نقاط الضعف التي تنبه لها نتيجة قيامه بالمراجعة وأن فحصه لم يكن مصمماً لتحديد ملاءمة الضبط الداخلي لأغراض الإدارة". (الشمري، 1994، 87)

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة إدارية وضبط داخلي، فإن مسئولية مدقق الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

أولاً: الرقابة المحاسبية

يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله، ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم: (عبد الله، 2000)

أ. طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة.

ب. كيف بدأت هذه المعاملات.

ج. السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.

د. طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: الرقابة الإدارية

لا يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسيات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وأن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الإدارية سيوسع من مسئولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

ثالثاً: نظام الضبط الداخلي

يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، حيث يعتبر نظام الضبط الداخلي بمثابة أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة، والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر، حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسئول عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، فإنه بذلك يعتبر مسئول عن فحص نظام الضبط الداخلي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثالث: " الغش والأخطاء الجوهرية والارتباطات غير القانونية"

1/3/2) مقدمة

عند قيام المراجع بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج المراجعة، فإن عليه النظر إلى مخاطر احتواء البيانات المالية على معلومات أساسية خاطئة ناتجة عن الغش والخطأ. (جربوع، 2002، ص84)

تهدف عملية المراجعة أساساً إلى توفير قدر من الحماية ضد نوعين من المخاطر:
أولهما: الأخطاء الجوهرية والغش التي قد تكون موجودة بالقوائم المالية.
ثانيهما: هو احتمال عدم الكشف عن تلك الأخطاء والغش بواسطة الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات لنظام الرقابة الداخلية. (E. Janeura and F. Lilly, 1977, P69-74)

2/3/2) الغش:

إن "الغش" هو اللفظ المرادف "للخطأ العمد".
والغش يعني التلاعب أو التزوير للبيانات المحاسبية ولمستنداتها، وهو متعمد أو مقصود، ويكون في نواحي عديدة. (الكبيسي، 2008، ص341)
ويشير اصطلاح "الغش" إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية، وقد ينطوي الغش على ما يلي: (جربوع، 2003، ص13)

1 - التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها.
2 - حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات.
3 - تسجيل عمليات وهمية.
4 - سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

3/3/2) الأخطاء الجوهرية:

يختلف الخطأ عن الغش في أنه يقع نتيجة جهل أو سهو أو عدم العناية وبالتالي فإنه غير مقصود، إلا أن آثاره قد تكون سلبية على المشروع، وهو يقع في أنواع مختلفة وعلى امتداد مراحل إعداد البيانات المحاسبية. (الكبيسي، 2008، ص341)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يشير اصطلاح "الخطأ" إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر، مثل: (جربوع، 2003، ص13)

1 - أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والبيانات المحاسبية.
2 - أخطاء فنية وهي ناتجة عن الجهل بقواعد أصول المحاسبة، كالخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
3 - إغفال أو سوء تفسير الحقائق.
4 - سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ويرى (عبد الله، 2000، ص 42) أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية المستعمل فعلاً في المشروع قوياً ومتماسكاً، كلما قل ارتكاب مثل هذا النوع من التلاعب والغش والتزوير، ولهذا على المدقق أن يزيد من نطاق عملية التدقيق إذا ما وجد أن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع تشوبه نقاط ضعف وثغرات عديدة.

ويضيف (عبد الله، 2000، ص 43) بأن التلاعب بالسجلات أقل حدوثاً من الاختلاسات ، ولكنه أشد خطراً، حيث يقوم به موظفون مسؤولون بالمشروع، وهنا على المدقق بذل قصارى جهده لاكتشاف مثل هذا التلاعب في حالة إذا ما أثارت شكوكه بعض الملابسات.

إن عملية تحديد مسئولية المدقق بخصوص الغش أمر صعب نظراً لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات التزييف والتواطؤ في بعض الحالات، فتحمل المدقق المسئولية يجب أن يتصف بالمعقولية لما يمكن اكتشافه من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والاحتيالات الجوهرية. (Garcia, et al., 1992, P303-331)

4/3/2) التصرفات غير القانونية:

الارتباطات والتصرفات غير القانونية هي ناتجة عن دفع رشاوى أو مدفوعات غير قانونية بواسطة المنشأة، وأن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع الخارجي التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ورغم أن أهمية نظم الرقابة الداخلية الفعالة في تخفيض إمكانية ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، فإنه من الضروري توسيع نطاق مسئوليات المراجعين بخصوص اكتشاف تلك التصرفات.
(Goldbery, S.R. and Godwin, J. H., (1995-1996), P 35-39)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تم تعريف التصرفات غير القانونية في (SAS 54) على أنها انتهاك القوانين أو القواعد التنظيمية الحكومية بخلاف المخالفات. (أرينز ولوبك، 2002، ص 199)

الأثر المباشر للتصرفات غير القانونية:

يوجد آثار مالية مباشرة لانتهاك قوانين وقواعد تنظيمية محددة على أرصدة معينة بالقوائم المالية، فمثلاً يؤثر انتهاك قوانين الضرائب بشكل مباشر على مصروف ضريبة الدخل والضرائب المستحقة، وتمثل المسؤولية التي قدرتها (SAS 54) على المراجع في حالة الآثار المباشرة للتصرفات غير القانونية في المسئولية الخاصة للمراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات، وعادة ما يقوم المراجع في كل عملية مراجعة بتقييم ما إذا كان يوجد دليل متاح يشير إلى حدوث انتهاك جوهري للقوانين. (أرينز ولوبك، 2002، ص 199-201)

الأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية:

تؤثر معظم التصرفات غير القانونية على القوائم المالية بشكل غير مباشر، ومثلاً، إذا انتهكت الشركة قوانين حماية البيئة، سيوجد أثر على القوائم المالية فقط في حالة توقيع غرامات أو عقوبات، ويسمى ذلك بالأثر غير المباشر للتصرفات غير القانونية، وتشير معايير المراجعة بوضوح إلى أن المراجع لا يقدم تأكيداً باكتشاف التصرفات غير القانونية غير المباشرة، حيث يفتقر المراجعين إلى الخبرة القانونية، ويكون من غير العملي تحميل المراجع مسؤولية اكتشاف التصرفات غير القانونية. (أرينز ولوبك، 2002، ص 199-201)

5/3/2) مسؤولية الإدارة عن الغش والأخطاء الجوهرية:

إن مسئولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية. إن تطبيق هذه النظم يقلل، ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش والخطأ. (جربوع، 2002، ص84)

المجتمع المالي عنده اعتقاد بأن المدقق من مسؤولياته اكتشاف جميع أنواع الغش والخطأ، بينما مهنة المراجعة تعتقد بأن مسؤوليتها تكمن في التخطيط الجيد وأن يكون لدى المراجع الشك المهني ليكون توقع معقول لاكتشاف عمليات الغش والأخطاء الجوهرية. (أحمد، 2007، ص37).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6/3/2) مسؤولية المراجع عن الغش والأخطاء الجوهرية:

المراجع الخارجي غير مسئول عن منع الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية، ولكن عليه أن بذل العناية المهنية الملائمة (Taylor, D.H. and Glezen, W., 1994, P 47) والذي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها (Jancura, E.G. and Lilly, F.L., 1977, P 69-74) وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسئولاً عن اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية التي يظهرها التدقيق العادي للدفاتر والسجلات شريطة أن يكون المراجع قد مارس حذره المهني، واختار عيناته عشوائياً، أما ما تحويه الدفاتر من غش محكم الأطراف لم تكشفه عملية التدقيق هذه فلا يعتبر المراجع مسئولاً عنه، ولكن من واجب المراجع أن يزيد من حجم العينة ونطاق الاختبارات حتى يزيل سكه باليقين والقناعة بعدم وجود خطأ أو غش ما. (عبد الله، 2000، ص46)

لا يعتبر المدقق، ولا يمكن اعتباره مسئولاً عن منع الاحتيال والخطأ. وإن إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة. (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2001، ص75)

إن المراجع غير مسئول عن منع الخطأ أو الغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، كما يجب عليه الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش بالحسابات. (جربوع، 2003، ص14)

ويجب على المراجع الخارجي عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية ومنها: (Rosenfield, P.H. and Lorenson, 1974, P 73-83)

- تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها.
- حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية.
- التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمناً تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.

ويرى (سرحان، 2007، ص42) "أنه لا يوجد حد فاصل للحكم على أساسه باعتبار المدقق مسئولاً عن عدم اكتشاف الغش، وإنما يرتبط ذلك بطبيعة الغش ومدى إحكامه وكذلك مدى التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها وخاصة معيار بذل العناية المهنية الكافية، وإن وجود الغش والتلاعب والاختلاسات له تأثير كبير على استمرارية الشركة في أداء أعمالها الاعتيادية التي من أجلها أنشئت".

7/3/2) إجراءات المراجع الخارجي عندما تشير الظروف إلى وجود تحريف مادي على القوائم المالية:

1) عندما يواجه المراجع ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً. (Casterllo, J.L., 1991, P 17)

2) ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على: (عبد الله، 2000)

- حكم المراجع فيها يتعلق بنوع الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية التي تشير إليها الظروف.
- احتمال حدوث هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية.
- احتمال تأثير هذا الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية.

3) لا يمكن أن يفترض المراجع أن حالة الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية هي حدث منفصل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

8/3/2) **الإبلاغ عن الغش والخطأ**:

عندما يكتشف المراجع تحريفاً مادياً ناتجاً عن غش أو الاشتباه بوجود غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية يتوجب عليه الإبلاغ عن ذلك إلى إدارة المنشأة والأفراد المخولين بإدارة وحكم المنشأة، وفي بعض الحالات الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقوانين، كما يتوجب على المراجع إصدار التقارير إلى الجهات ذات العلاقة حول حالات الغش المكتشفة وكذلك الخطأ والتصرفات غير القانونية على أساس وقتي . (Gay, G.E and Pound, G.D., 1989, P116-120)

أولاً: إبلاغ إدارة المنشأة:

على مراجع الحسابات أن يقوم بإبلاغ الإدارة حال اكتشاف أي نوع من الخطأ أو الغش سواء كان ذلك مادياً أو غير مادي، حيث يقوم بالاتصال مع المستوى الإداري الأعلى فالأعلى، ويجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تقوم بتعديل البيانات المالية، وإذا استجابت الإدارة لطلب المراجع وقامت بالتعديل، فإن المراجع يقوم بإصدار تقرير نظيف حول البيانات المالية، أما إذا لم تستجب الإدارة لذلك، فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو معاكساً وحسب درجة المادية، مع إبداء الأسباب، وإذا كانت الإدارة العليا هي المتورطة فإنه يقوم بإبلاغ مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو قد يقوم بالاستشارة القانونية من أجل اتخاذ الإجراء اللازم . (الذنيبات، 2008، ص107-108)

ويجب على المراجع أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم توصله إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية: (جربوع، 2003، ص15)

- إذا كان يشك من احتمال وجود غش حتى ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.
- إذا كان الغش والخطأ الجسيم موجود فعلاً.

كما يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد مستوى مندوب المنشأة المناسب الذي يبلغه بحالات الغش والخطأ الجسيم المحتمل أو الفعلي، وفيما يتعلق بالغش على المراجع تقدير احتمالات اشتراك الإدارة العليا في ذلك في معظم الحالات المتعلقة بالغش، ويكون من المناسب إبلاغ المسألة إلى مستوى وظيفي في الهيكل التنظيمي للمنشأة يكون أعلى من المسئول عن الأشخاص الذين يعتقد بأنهم متورطون به، وعندما يكون الشك محيطاً بأولئك الأشخاص الذين يتحملون مسئولية كاملة من الإدارة الشاملة، فإن المراجع يسعى عادة إلى الحصول على استشارة قانونية تساعده في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويرى (جربوع، 2002، ص86) أن على المراجع إبلاغ الإدارة، بالسرعة الممكنة، بالنتائج الحقيقية للحالات التالية:

- الشكوك حول أمانة أو كفاءة الإدارة.
- الضغوط غير الاعتيادية من داخل وخارج المنشأة.
- المعاملات غير الاعتيادية.
- المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.

ثانياً: إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:

إذا تبين لمراجع الحسابات أن الخطأ والغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم فعليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً. (Rosenfield, P.H. and Lorenson, 1974, P73-83)

كما أنه في حالة منع المراجع من قبل إدارة المنشأة من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم فيما إذا وقع أو من المحتمل وقوع خطأ أو غش له تأثير مادي على القوائم المالية، فعلى المراجع أن يصدر رأياً متحفظاً أو يتمنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم المالية نتيجة لوجود قيود على عملية المراجعة. (Mautz, R. K. 1988, P40-47)

وإذا لم يتمكن المراجع من تحديد ما إذا كان هناك غش أو خطأ بسبب قيود مفروضة عليه من قبل الظروف وليس من قبل إدارة المنشأة، فعلى المراجع النظر في تأثير ذلك في تقرير المراجعة. (Mautz, R. K., 1974)

ثالثاً: إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:

إن التزام المراجع بمبدأ السرية يمنعه عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ لأطراف ثالثة، على أنه في حالات معينة تتجاوز القوانين أو المحاكم مبدأ السرية، وقد تطلب بعض الدول من المراجع الإبلاغ عن الخطأ والغش في المنشآت المالية إلى السلطات الإشرافية العليا التي يخضع المشروع لسلطتها، وقد يحتاج المراجع في مثل هذه الحالات على استشارة قانونية آخذاً في الاعتبار مسئوليته تجاه المصلحة العامة. (جربوع، 2003، ص15)

عندما تكون هناك متطلبات قانونية بالإبلاغ عن الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية، فعلى المراجع الالتزام بها أو أخذ استشارات بخصوصها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ليس من واجب المراجع الخارجي الكشف عن الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية لأطراف ثالثة خارج إطار إدارة المنشأة إلا في الحالات التالية : (Guy and Sullivan, 1988, P36-46)

- الامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية.
- الامتثال لمتطلبات الاتصال بين المراجع الجديد والمراجع السابق.
- الرد على مذكرة إحضار.
- الامتثال إلى المتطلبات الحكومية في حالة تقديم مساعدات مالية للمنشأة أو أي جهة أخرى.

رابعاً: الانسحاب من عملية المراجعة:

قد يرى المراجع أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المنشأة إجراءات تجاه الخطأ والغش والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن للخطأ أو الغش تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المنشأة والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة المراجع بالمنشأة الذي يسعى المراجع عادة للحصول على استشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار. (جربوع، 2003، ص15)

كما تقتضي قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه عندما يستلم المراجع الحالي استفساراً من المراجع المقترح، فعلى المراجع الحالي إعلام المراجع المقترح فيما إذا كان هناك أسباب مهنية تمنعه من قبول المهمة. (I. F. A., 1993,)

خامساً: الإبلاغ عن نقاط الضعف المادية في الضبط الداخلي:

يجب على المراجع أن يبلغ إدارة المنشأة عن أي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات العلاقة بمنع واكتشاف الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية والتي ظهرت للمراجع كنتيجة لإجراءات المراجعة التي قام بها. (Cheiman, and et. al., 1996, P75)

كما يجب أن يكون المراجع على قناعة أنه قد تم إبلاغ الأفراد المخولين بحكم المنشأة عن أية ملاحظات مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الغش والتي ظهرت للمراجع سواء عن طريق الإدارة أو تم اكتشافها من قبل المراجع خلال تنفيذ عملية المراجعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إذا كانت أمانة ونزاهة الإدارة والأفراد المخولين بحكم المنشأة مشكوك فيها، فإن المراجع عادة يدرس أخذ استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراء الملائم لاتخاذه.

مدى مسئولية المراجع عن عدم اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقريره:

لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم المالية تأثرت بأخطاء وغش وتصرفات غير قانونية جوهرية، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي سوف يبديه على القوائم المالية، ففي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات القيام بالإجراءات التالية: (Grinaker, R.L., 1980, P63-69)

- أن يطلب من إدارة المنشأة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية على القوائم المالية.
- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت ممكن مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها.
- إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية (دفترية) عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب، فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة، وأن يجري المطلوب في هذه القوائم المالية بدلاً من إصدار قوائم مالية معدلة.
- وأخيراً يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة وضرورية للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة.

ولكن في حالة رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة، فيجب علي المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي: (جربوع، 2003، ص16)

- إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية.
- إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات مستقبلاً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

تتطلب كل من معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها ما يلي: (معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، 2002، ص 27)

1- على المدققين تصميم عملية التدقيق بشكل يوفر تأكيداً معقولاً باكتشاف التزوير الجوهري بالنسبة للقوائم المالية.
2- على المدققين تصميم عملية التدقيق بشكل يوفر تأكيداً معقولاً باكتشاف الأخطاء في الإقرار الناتجة عن الأعمال غير القانونية المباشرة والجوهرية.
3- على المدققين أن يتنبهوا لاحتمال حدوث أعمال غير قانونية غير مباشرة. فإذا تنبه المدققون إلى معلومات تقدم أدلة على احتمال وجود أعمال غير قانونية قد يكون لها أثراً جوهرياً ولكن ليس مباشراً على القوائم المالية، فإنهم ملزمون بتطبيق إجراءات تدقيق مصممة خصيصاً للتأكد مما إذا كانت هذه الأعمال غير القانونية قد حدثت فعلاً.

يعتبر المدقق مسئول عن فهم صفات وأنواع التزوير الجوهري المحتمل الذي قد يكون مرتبطاً بالجانب الخاضع للتدقيق من أجل أن يقوم بالتخطيط للتدقيق بشكل يوفر تأكيداً معقولاً يضمن اكتشاف التزوير الجوهري.(معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية، 2002، ص28)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9/3/2) مسؤولية مراجع الحسابات في حالة معرفة حدوث التصرف غير القانوني:

يجب في البداية أن يتم تحديد آثار التصرف غير القانوني على القوائم المالية بما في ذلك مدى كفاية الإفصاح، وقد تكون هذه الآثار معقدة وصعبة الحل، فمثلاً قد يتضمن انتهاك قوانين الحقوق المدنية توقيع غرامات مؤثرة على الشركة، ويمكن أن ينتج عن ذلك خسارة عميل أو عملاء أو خسارة موظف هام مما يمكن أن يؤثر على الإيرادات والمصروفات المستقبلية.
وإذا رأى المراجع أن الإفصاح المرتبط بالتصرف غير القانوني غير كاف، فيجب عليه أن يعدل من تقرير المراجعة. (أرينز ولوبك، 2002، ص 199-201)

ويجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره أثر هذه التصرفات غير القانونية وعلاقة الإدارة بها، فإذا كانت الإدارة تعلم وجود هذه التصرفات غير القانونية ولم تقم بإبلاغ المراجع، سيشك المراجع في مدى صدق الإدارة في الأمور الأخرى.
ويجب أن يتصل المراجع بلجنة المراجعة أو أي سلطة مساوية لها للتحقق من معرفتها بالتصرفات غير القانونية، وإذا رفض العميل تقرير المراجع المعدل أو لم يقم بإجراء التعديلات لتصحيح الوضع بخصوص التصرفات غير القانونية، يمكن للمراجع أن يفكر في الانسحاب من المراجعة، وإذا كانت الشركة تطرح أسهمها للاكتتاب العام، فيجب أن يقدم المراجع تقرير مباشر لهيئة سوق المال، وهذه القرارات تتسم بالتعقد ويجب على المراجع في مثل هذه الأحوال أن يستشير مستشاره القانوني. (أرينز ولوبك، 2002، ص 199-201)
يجب على المدقق أن يكون حذراً لحقيقة الإجراءات المطبقة لغرض تكوين الرأي عن القوائم المالية لأنها ربما تجذب انتباهه لاحتمال عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، كما يجب عليه إذا توافرت لديه مؤشرات لاحتمال اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة القيام بالإجراءات التالية: (جمعة، 2002، ص7)
الحصول على فهم لطبيعة العمل والظروف التي حدثت، وطلب معلومات أخرى تكون كافية لتقييم احتمال تأثيرها على القوائم المالية، وإذا تم التقييم باحتمال التأثير يجب عليه أن يفكر جدياً فيما يلي:

- الآثار المالية المحتملة- على سبيل المثال- ما يلي (الغرامات، العقوبات، الجزاءات).
- الإفصاح المطلوب عن الآثار المالية المحتملة.
- السؤال عن وجهة النظر العادلة والحقيقية المعطاة بواسطة القوائم المالية (العرض العادل) بسبب درجة خطورة الآثار المالية المحتملة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الرابع: " الإفصاح وأثره على المحتوى الإعلامي لتقرير مراجع الحسابات الخارجي"

1/4/2) مفهوم مبدأ الإفصاح:

الإفصاح يعني أن تتضمن القوائم أو التقارير المالية للوحدة الاقتصادية المعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تضليل أو إخفاء للمعلومات وبما من شأنه تحريف الصورة الحقيقية لأداء الوحدة.

أما نوعية وكمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فهي في الواقع موضوع جدل، والمهم أن يتم ذلك حسب طبيعة النشاط والوضع الاقتصادي القائم وبنود أو عناصر القوائم المالية وحاجة مستخدمي البيانات المحاسبية وهو ما يمكن تسميته بالإفصاح الملائم أي المناسب والكافي. (الكبيسي، 2008، ص36)

ويري (الشريف، 2000، ص30) مبدأ الإفصاح هو أن تكون القوائم المالية كاملة تشتمل على جميع البيانات الضرورية لإظهار الصورة الحقيقية لمركز المشروع المالي، ويجب أن تشتمل القوائم على كافة الملاحظات والمذكرات التي تعتبر أساسية ومكملة ومترابطة.

2/4/2) أنواع الإفصاح:

هناك عدة أنواع للإفصاح تتمثل بـــ: (حسن، 2002، ص23)

1 -**الإفصاح الكافي (الوقائي):** ويتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المحاسبية.

2 -**الإفصاح الكامل:** ويشمل الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعني معه إظهار معلومات بكميات كبيرة مما يؤدي إلى إغراق مستخدمي القوائم المحاسبية بمعلومات قد لا يكونوا بحاجة إليها.

3 -**الإفصاح العادل:** ويتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصول نفس القدر منها إلى كافة المستفيدين دون وجود تحيز إلى جهة معينة من خلال استخدام أسلوب أو مصطلحات سهلة الفهم من قبل الجهات المستفيدة.

4 -**الإفصاح الإلزامي:** ويضم الإفصاح هنا وفقاً لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة إلا أن القوانين المختصة لم توليها الاهتمام الكافي لإظهارها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5 -**الإفصاح الإعلامي (التثقيفي):** ويتضمن هذا النوع من الإفصاح عن معلومات إضافية من أجل توسيع معرفة مستخدمي القوائم المحاسبية فهو يظهر إلى جانب المعلومات المحاسبية المهمة التي نصت عليها القوانين المختصة معلومات محاسبية أخرى يعتقد بأنها ضرورية لإكمال عملية الإفصاح وجعلها أكثر نجاحاً.

ويسهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة، ولكن ينبغي أن يتركز الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة. (الطحلة، 2002، ص12)

وهناك جانبان للإفصاح الأمثل هما: التجميع الأمثل للبنود، وإضفاء الشرح الأمثل على البيانات، بقدر ما يتعلق الأمر بالتجميع الأمثل للمفردات في مجموعات ملائمة، يجب أن تشتمل القوائم المالية على التفاصيل التي تكفي لتزويد من يستخدمونها بالمعلومات المطلوبة عن الأنواع المختلفة من الأصول والخصوم وحقوق الملكية. (الطحلة، 2002، ص12)

3/4/2) تقرير مراجع الحسابات الخارجي

إن تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مدقق الحسابات ومستخدمي البيانات المالية المدققة، كما يعتبر تقرير المدقق من أهم مكونات عملية التدقيق، حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وكذلك فقرة الرأي في تقرير المدقق أهم الفقرات، حيث أنها هي التي تعبر عن نتيجة عملية التدقيق، وبالتالي لابد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم، وبشكل رئيس إعطاء القسط الأكبر من الاهتمام لفقرة الرأي من حيث المحتوى واللغة. (الذنيبات، 2008، ص269)

يعد تقرير المراجعة الذي يصدره مراقب الحسابات – المراجع– عن القوائم المالية السنوية نتاج للمراجعة التي قام بها لهذه القوائم، والذي يبدي فيه رأيه بشأن مدي صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن نتائج الشركة ومركزها المالي، ويعد هذا التقرير هو أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين، وأصحاب المصلحة في الشركة من التعرف على أحوال الشركة، كما انه يعد من الآليات الهامة للرقابة على أداء القائمين على إدارة الشركة.

وتنبع أهمية تقرير مراقب الحسابات في درجة الثقة التي يضفيها على القوائم المالية المنشورة، والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، لهذا فقد ألزمت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التشريعات المختلفة الشركات التي تنشر قوائمها المالية أن تكون هذه القوائم مذيلة بتقرير مراقب الحسابات، كما تعد هذه الأهمية هى المبرر الأساسي في الطلب على خدمة مراجعة القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم. (غريب، بدون تاريخ، ص1)

لقد هدف التدقيق في البداية إلى التركيز على كشف الاحتيال والخطأ، ولكن التقدم الصناعي وظهور حملة الأسهم بكونهم يبحثون عن أفضل عائد للمعلومات أصبحت الحاجة إلى توضيح الأداء المالي بدلاً من التركيز على الأمانة. (Chander et al., 1993, P443-459)

إن الهدف الأساسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية، وهذا الرأي يكون متضمناً في تقرير مكتوب يعده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة. ويرفق هذا التقرير مع التقرير المالي السنوي للشركة والذي يشتمل على القوائم المالية – الميزانية العمومية وقائمة الدخل وبعض المعلومات الأخرى، وذلك حتى يعطيها الصفة القانونية ويزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية. (اشتيوي، 1990، ص15)

ويعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى التي غالباً ما يغض المستخدم الطرف عنها، والمراجع هو شخص مهني يقوم بإجراء فحص مستقل للبيانات المحاسبية التي تعرضها المنشأة، فإذا وصل المراجع لقناعة بأن القوائم المالية تمثل المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة بصورة عادلة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإنه يبدي رأي غير متحفظ. (لطفي، 2006، ص 496+497)

ويتابع (لطفي، 2006، ص 496+497) قوله بأن تقرير مراجع الحسابات يهدف إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المدقق الخارجي بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولا يستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة.

إن تقرير المراجع الخارجي ليس مكاناً للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة للمنشأة ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح عن الأنواع التالية من المعلومات:

1- الأثر المهم نسبياً نتيجة استخدام طرق محاسبية مختلفة عن تلك الطرق المقبولة عموماً.

2- الأثر المهم نسبياً نتيجة التحول من استخدام طريقة محاسبية مقبولة عموماً إلى طريقة أخرى غيرها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- اختلاف في الرأي بين المراجع والعميل بالنسبة لقبول طريقة أو أكثر من الطرق المحاسبية المستخدمة في التقارير.
ويجب أن يفصح عن النوعين (1) و (2) من المعلومات في التقارير ذاتها.

4/4/2) تعريف تقرير مراجع الحسابات الخارجي

يعرف (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، ص65) تقرير مراجع الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج الأعمال عن السنة المالية محل التدقيق. وبناءاً عليه يؤدي تقرير مراجع الحسابات وظيفة إخبارية وإعلامية هامة.

لقد مرت عملية تطوير تقرير مراجع الحسابات الخارجي بجمود ما عدا تغيرات بسيطة في التقرير منذ عام (1948 إلى عام 1988)، وخلال تلك الفترة كان هناك قلق بأن مستخدمي التقارير المالية لا يستطيعون إدراك القصد من رسائل التدقيق، فتم إجراء محاولات عديدة للتغيير في صيغة التقرير، إلا أنها لم تنجح لإيجاد صيغة تجنب الدعم الواسع. (Boyd, David, et al., 2001, P56-60)

وقد شهد تقرير مراجع الحسابات الخارجي تطورات مختلفة عبر التاريخ تتعلق بشكله ومحتواه، وذلك من أجل الحصول على تقرير يمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، حيث كان تقرير مدقق الحسابات في بداية ظهور التدقيق الإلزامي في المملكة المتحدة في أواخر القرن الثامن عشر يتكون من فقرة واحدة ويسمى شهادة Audit Certificate ، يشهد فيه المدقق بأن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وصحيحة، ثم تغير الأمر بحيث يطلق اسم التقرير بدلاً من الشهادة، ويتكون من فقرة يبين فيه المدقق رأيه وليس شهادته، حيث يبين فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وكاملة، ثم تطور التقرير ليتكون من فقرتين رئيسيتين وهما فقرة المقدمة وفقرة الرأي، ويبين في فقرة الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو تظهر بعدالة)، وقد تعرض التقرير لكثير من التعديلات التي تتعلق بمحتويات هذه الفقرات. (الذنيبات، 2008،ص269-271)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد حدد الإصدار بمعيار رقم (60) بعض الإرشادات التي يجب أن يشتمل عليها تقرير مراجع الحسابات عن الظروف التي يمكن التقرير عنها:

- تحديد الجهة المعنية التي يوجه لها مثل هذا التقرير (لجان المراجعة – الإدارة أو أي جهة أخرى).
- يجب أن يوضح التقرير أن الهدف من عملية المراجعة ككل هو إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية ذاتها وليس إعطاء أي تأكيد عن الرقابة الداخلية مثلاً.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعريف وتحديد الظروف التي يمكن التقرير عنها.
- يمكن أن يحتوي التقرير على القيود المتلازمة والموجودة في أي هيكل الرقابة الداخلية.
- يجب أن يوضح المراجع الظروف التي يمكن التقرير عنها والتي تمثل في نفس الوقت نواحي ضعف جوهرية.

عند انتهاء أعمال التدقيق وحصول مدقق الحسابات على جميع المستندات والمعلومات التي يطلبها من الإدارة، يبدأ إعداد التقارير التي تخضع إلى معايير مهنية محددة، ويتضمن تقرير مدقق الحسابات: (سليم، 2003، ص14)

1 -عنوان التقرير.

2 -الجهة التي يوجه إليها التقرير.

3 -الفقرة الافتتاحية والتي تشمل

- تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق.
- بيان مسؤولية إدارة المؤسسة ومسؤولية مدقق الحسابات.

4 -فقرة النطاق والتي تشرح طبيعة أعمال التدقيق

- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق.
- وصف للعمل الذي قام به مدقق الحسابات.

5 -فقرة الرأي.

6 -تاريخ التقرير.

7 -عنوان مدقق الحسابات.

8 -توقيع مدقق الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يلي نموذج لتقرير مراجع الحسابات الخارجي كما يرى (جربوع، 2002، ص470-471):

"تقرير مراجع حسابات خارجي مستقل"

أ. الفقرة الافتتاحية:-

لقد قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة ..... المساهمة العامة الفلسطينية والمؤرخة بتاريخ .....، وكذلك قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية عن نفس الفترة.

إن إدارة الشركة هي المسئولة عن إعداد وتجهيز القوائم المالية، ومسئوليتنا هي فقط إبداء الرأي الفني المحايد عنها، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب. فقرة النطاق:-

ويذكر فيها المراجع النقاط التالية:

لقد كانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، إن تلك المعايير تتطلب منا القيام بتخطيط وإنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ولقد تضمنت عملية المراجعة فحصاً اختبارياً للأدلة المؤيدة لما ورد بالقوائم المالية من حيث قيمتها والإفصاح عنها، وكذلك تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التي وضعتها إدارة الشركة، كما اشتمل أيضاً على تقييم شامل لعرض القوائم المالية، وفي اعتقادنا أن هذا يوفر أساساً معقولاً لإعطاء رأينا في القوائم المالية.

ج. فقرة الرأي:-

وفي رأينا أن الميزانية العمومية للشركة والمؤرخة بتاريخ .....، تبين بعدالة المركز المالي لها، وأن قائمة الدخل تظهر بعدالة نتائج أعمال الشركة، وأن قائمة التدفق النقدي تظهر بوضوح طرق الحصول على الأموال وطرق استخدامها عن نفس الفترة، كما أن الشركة تطبق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى بطريقة ثابتة ومتجانسة.

ونوصي بالموافقة عليه.

تاريخ التقرير: .....

وتوقيع المراجع

اسم مراجع الحسابات

الرقم

الفئة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يلي نموذج لتقرير مراجع الحسابات الخارجي المعدل كما يرى (الذنيبات، 2008، ص285-286)

تقرير مدقق الحسابات الخارجي المستقل

إلى مساهمي شركة الإخلاص المساهمة العامة المحدودة

تقرير المدقق عن البيانات المالية:

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة الإخلاص والتي تشمل الميزانية كما بتاريخ 2006/12/31 وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية بهذا التاريخ وملخصاً للسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة.

مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية:

إن الإدارة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية والعرض العادل لها وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وهذه المسؤولية تشمل: تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلية يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من التحريفات المادية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة، وإعداد تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف القائمة.

مسؤولية المدقق:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي عن هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا لها. لقد قمنا بالتدقيق وفقاً للمعايير التدقيق الدولية. هذه المعايير تتطلب أن نلتزم بالمتطلبات الأخلاقية ونخطط لعملية التدقيق وننفذها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية.

إن التدقيق يشمل تنفيذ إجراءات من أجل الحصول على أدلة حول القيم والافصاحات في البيانات المالية، إن هذه الإجراءات المنفذة تعتمد على حكم المدقق المهني بما في ذلك تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. ومن أجل قيام المدقق بعملية تقييم هذه المخاطر، فإنه يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لها، وذلك من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس من أجل إعطاء رأي فني عن فعالية الرقابة الداخلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إن عملية التدقيق شملت أيضاً تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية تقديرات الإدارة والعرض العادل للبيانات المالية بشكل عام.
نعتقد بأن أدلة التدقيق التي قمنا بجمعها كافية ومناسبة لتشكل أساساً لإبداء رأينا.

الرأي:
برأينا، فإن البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية (تعطي صورة حقيقية وعادلة) عن المركز المالي لشركة الإخلاص كما في 2006/12/31 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية بذلك التاريخ وبما يتفق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

تقرير المدقق عن مسؤوليات قانونية أخرى
(هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية في البلد)

توقيع المدقق
تاريخ التقرير
عنوان المدقق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5/4/2) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

هي تلك الأحداث المرغوبة و غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية، ويمكن تحديد شكلين من هذه الأحداث:

1. أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية موجبة للتعديل).
2. أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير موجبة للتعديل).

فالأحداث اللاحقة هي التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق بالإضافة للحقائق المكتشفة بعد تاريخ المدقق.

أنواع الأحداث اللاحقة:

أولاً: أحداث تتعلق بأمور كانت قبل تاريخ إعداد الميزانية وتمثل أدلة إضافية وتؤثر على البيانات المالية بشكل مادي وتتطلب تعديل البيانات المالية وهي مثل:

1. القيم المتحققة من بعض الأصول كالمخزون والمدينين وقد تختلف عما هو مسجل في البيانات المالية.
2. تسوية بعض الالتزامات بمبالغ معينة في حين أن القيمة المسجلة تختلف.

ثانياً: أحداث تتعلق بأمور لم تكن قبل تاريخ إعداد الميزانية ولكن ظهرت بعد ذلك وهذه لا تحتاج إلى تعديلات ولكن الإفصاح عنها حسب أهميتها وهي مثل:

1. إصدار أسهم أو سندات.
2. شراء منشأة قائمة.
3. التغيير في هيكل رأس المال.
4. حصول كوارث غير طبيعية.

مسؤولية المدقق عن تدقيق الأحداث اللاحقة:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية وعلى تقريره، وفي حالة معرفة مراجعة الحسابات الخارجي بالأحداث التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية، فعليه دراسة ما إذا كانت مثل هذه الأحداث قد تم التعرف عليها بشكل مناسب والإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية. (المعايير الدولية للتدقيق، 2001، ص189)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عند إطلاع المدقق بعد تاريخ تقريره وقبل إصدار البيانات المالية، على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، يجب عليه دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل، وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.

وفي حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها المدقق بضرورة التعديل، وإن المدقق لم يرسل تقريره إلى المنشأة، عندها يجب على المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً في تقريره.

وفي حال إطلاع المدقق، وبعد إصدار البيانات المالية، على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقرير المدقق، والتي كان قد تسبب قيام المدقق بتعديل تقريره لو كان هناك علم بها في ذلك التاريخ، في هذه الحالة فإن على المدقق دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية، ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذه الإجراء المناسب في تلك الظروف.

يجب أن يتضمن التقرير الجديد للمدقق فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بإيضاح في البيانات المالية، مشدداً على توضيح أسباب تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً.

تتحدد مسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة على أساس الفترة التي تقع فيها وهي نوعان:

1. الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد الميزانية وتاريخ التقرير أو الانتهاء من العمل الميداني وفيها يقوم المدقق بإجراءات خاصة لمعرفة الأحداث اللاحقة وتدقيقها حسب المعايير الدولية.
2. وهي الأحداث التي تقع بعد تاريخ التقرير للمدقق، فالمدقق غير ملزم بإجراءات تتعلق بذلك إلا إذا ثبت له أن هناك أحداثاً ذات تأثير على عمله.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6/4/2) أنواع التقارير من حيث الرأي:

بينت معايير التدقيق الدولية أن المدقق قد يقوم بإصدار إما تقرير معياري نظيف يعطي فيه رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات وإما أن يقوم بإصدار تقرير غير معياري يسمى التقرير المعدل، حيث يقوم مدقق الحسابات بإضافة بعض التعديلات على التقرير المعياري. (الذنيبات، 2008، ص272)

1/6/4/2) التقرير المعياري:

وهو التقرير النظيف الذي يبين فيه المدقق أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من جميع النواحي المادية بدون أن يكون هناك أي نوع من التحفظات أو التوضيحات الإضافية، وبشكل عام فإن المدقق يعطي هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية: (الذنيبات، 2008، ص272)

1. جميع القوائم المالية التي يجب إصدارها حسب متطلبات المعايير والمتطلبات القانونية معدة وموقعة من الإدارة، وتشمل هذه القوائم الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.
2. أن المدقق قام بإتباع معايير التدقيق بما فيها التأهيل العلمي والعملي والاستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة، وأنه قام بجمع الأدلة الكافية والمناسبة.
3. أن القوائم المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
4. لا يوجد هناك أي ظروف تستدعي تعديلات أو فقرات توضيحية.

2/6/4/2) التقرير غير المعياري (المعدل):

عندما لا يتحقق أي من الشروط المذكورة سابقاً والتي ينبغي توفرها لإعطاء تقرير معياري، وبناءاً على النتائج التي يتوصل إليها المدقق فإنه قد يقوم بإصدار أنواع أخرى من التقارير بدلاً من التقرير المعياري النظيف، فقد يصدر تقريراً غير معياري على شكل تقرير نظيف مع فقرة شرح أو متحفظ أو معاكس أو قد يمتنع عن إصدار الرأي. (الذنيبات، 2008، ص275)

أولاً: التقرير المعدل والذي لا يؤثر على رأي المدقق

قد يقوم المدقق بإصدار تقرير معدل (غير معياري) وذلك بإجراء بعض التغيير على مكونات التقرير المعياري إما بإضافة فقرة شرح توضيحية بعد فقرة الرأي للتأكيد على قضية معينة بدون التحفظ، أو إجراء بعض التعديلات على فقرات التقرير، وفيما يلي الحالات التي يمكن للمدقق أن يصدر هذا النوع من التقرير: (الذنيبات، 2008، ص275)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1. عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، فإذا كان هناك تغيير في المبادئ المحاسبية والذي يؤثر على التجانس وهذا التغيير مبرر وتم الإفصاح عن آثاره، فإن المدقق يقوم بإضافة فقرة تأكيد بعد فقرة الرأي إذا كان التأثير مادياً أما إذا كان التأثير غير مادي فلا يتم إضافة هذه الفقرة.
2. التحول عن مبدأ محاسبي معين مع وجود تبرير معقول وإفصاح كاف، مثل التحول عن أساس الاستحقاق إلى النقدي في معالجة معينة.
3. في حالة وجود شك مادي حول قدرة الشركة على الاستمرار ولكن القوائم المالية معدة بناءاً على فرض الاستمرارية، وأن الإدارة قامت بالتخطيط المناسب لمواجهة المشاكل التي تتعلق بالاستمرارية وقامت بالإفصاح عن ذلك، في هذه الحالة يقوم المدقق بالتأكيد على ملاحظات الإدارة حول خططها المستقبلية لمواجهة المشاكل المتعلقة بالاستمرارية بإضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي.
4. التأكيد على أمر معين مثل حالة وجود شك حول بعض القضايا المستقبلية والتي قامت الإدارة بالإفصاح عنها، أو وجود عمليات مع بعض الأطراف ذات العلاقة ولها تأثير مادي، أو في حالة وجود بعض الأحداث اللاحقة ذات التأثير المادي.
5. في حالة وجود مدقق رئيس ومدقق ثانوي، في هذه الحالة يوجد أمام المدقق الرئيس ثلاثة بدائل:
   - أن لا يشير إلى المدقق الثانوي نهائياً، وذلك إذا كان الجزء الذي يدققه المدقق الثانوي غير هام مادياً، أو أن المدقق الرئيس يثق بالمدقق الثانوي أو قام بالإشراف على عمله أو قام بمراجعة عمله، وفي هذه الحالة يستمر المدقق الثانوي بتحمل المسؤولية عن العمل الذي قام به.
   - قيام المدقق الرئيس بالتحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي تجنباً لتحمل مسؤولية عن عمل المدقق الآخر أو في حالة كون تقرير المدقق الآخر متحفظ.
   - الإشارة إلى المدقق الثانوي في فقرات المقدمة والنطاق والرأي وذلك إذا كان العمل الذي قام به المدقق الثانوي هام مادياً، أو في حالة كون مراجعة عمل المدقق الثانوي أمر غير عملي، ويسمى في هذه الحالة التقرير المشترك.

ثانياً: التقرير المعدل الذي يؤثر على رأي المدقق

قد يضيف المدقق فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي يبين فيها التحفظ على أمر معين، حيث يبين بعد ذلك أن البيانات المالية تعطي بصورة حقيقية وعادلة باستثناء ما تم ذكره في الفقرة التوضيحية التي تسبق فقرة الرأي، أو يبين أن البيانات المالية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بناء على الفقرة التوضيحية التي تسبق فقرة الرأي، وإذا لم يتمكن المدقق من الخروج بنتيجة واضحة نتيجة لعدم التأكد بسبب الظروف أو بسبب قيود الإدارة، فإن المدقق قد يمتنع عن إبداء الرأي إذا كان يعتقد أن تأثير عدم التأكد مادي وأساسي (جوهري)، وفيما يلي توضيح لهذه الأنواع: (الذنيبات، 2008، ص279)

الرأي المتحفظ (غير النظيف أو المقيد):

وهو التقرير الذي جرى فيه تعديل على التقرير المعياري والذي يعطي فيه المدقق رأي متحفظ، حيث يبين فيه المدقق بأن البيانات المالية تعطي بصورة حقيقية وعادلة باستثناء أمر معين ذو تأثير مادي على القوائم المالية، وفي هذه الحالة يتم إضافة فقرة بعد فقرة النطاق يوضح فيها المدقق الأمر الذي يتحفظ عليه ويقوم بالإشارة إلى ذلك في فقرة الرأي، وعادة ينتج هذا الرأي عن أحد أمرين: الأول وجود حالة عدم تأكد حول أمر معين، بسبب الظروف أو بسبب قيود من الإدارة مما يجعل المدقق غير متأكد عن نتيجة هذا الأمر والذي يعتقد المدقق بأن تأثيره مادي ولكن تأثيره لا ينعكس على القوائم المالية ككل، وفي هذه الحالة يكون التحفظ في فقرتي النطاق والرأي، والأمر الثاني يتعلق بحالة وجود عدم اتفاق بين المدقق والإدارة حول طرق تطبيق المبادئ المحاسبة وكذلك عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية وكذلك الشك في مدى قدرة الشركة للقيام بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، وفي هذه الحالة يكون التحفظ في فقرة الرأي فقط بالإضافة إلى فقرة بعد فقرة النطاق.

الرأي المخالف (السلبي أو المعاكس)

هو التقرير الذي جرى فيه تعديل على التقرير المعياري والذي يعطي فيه المدقق رأياً مخالفاً، حيث يبين المدقق بأن البيانات المالية لا تعطي بصورة حقيقية وعادلة، وفي هذه الحالة يتم إضافة فقرة بعد فقرة النطاق يوضح فيها المدقق رأياً مخالفاً، وعادة ينتج هذا الرأي في حالة الخروج عن إتباع المبادئ والقواعد المحاسبية والذي ينتج عنه أخطاء جوهرية بالقوائم المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الامتناع عن أبداء الرأي

ويكون ذلك في الحالات التالية:

أولاً: في حالة عدم التأكد بسبب الظروف أو بسبب قيود الإدارة، بحيث يكون تأثير ذلك مادي وأساسي، أي يكون من الصعب على المدقق أن يخرج بنتيجة حول القوائم المالية. وفي هذه الحالة يقوم المدقق بإدخال التعديلات التالية على تقريره:

1 -**فقرة المقدمة:** تبدأ بعبارة "لقد كلفنا بتدقيق" بدلاً من "لقد دققنا"، ويتم إلغاء العبارة الخاصة بمسؤولية المدقق، أما البقية الفقرة فتبقى كما هي.

2 -**فقرة النطاق:** تستبدل بفقرة جديدة يبين فيها المدقق الأسباب التي تحول دون إعطائه رأي.

3 -**فقرة الرأي:** يشير فيها المدقق إلى الفقرة السابقة ويبين فيها أنه لا يعطي رأياً.

ثانياً: في حالة عدم توفر الاستقلالية للمدقق، ويعتبر نقص الاستقلالية من أكبر المحددات على نطاق التدقيق، وفي هذه الحالة يعطي المدقق تقريراً من فقرة واحدة، يبين فيها أنه لم يكن مستقل في تدقيق حسابات الشركة وبالتالي لا يعطي رأياً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث: "الدراسة الميدانية"

1/3 الطريقة والإجراءات
1/1/3 منهجية الدراسة
2/1/3 مجتمع وعينة الدراسة
3/1/3 أداة الدراسة
4/1/3 صدق الاستبانة
1/4/1/3 صدق المحكمين
2/4/1/3 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة
5/1/3 ثبات فقرات الاستبانة
1/5/1/3 طريقة التجزئة النصفية
2/5/1/3 طريقة ألفا كرونباخ
6/1/3 المعالجات الإحصائية:
2/3 نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
1/2/3 اختبار التوزيع الطبيعي
2/2/3 تحليل فقرات الدراسة
3/2/3 تحليل فرضيات الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1/3) الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة.

1/1/3) منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول إحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات**، وسوف تعتمد الدراسة على نوعيين أساسيين من البيانات:

3 البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

4 البيانات الثانوية.

يتم تجميع البيانات الثانوية من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق **بمجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات**، وأية مراجع تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وذلك بهدف الوقوف على الأساليب والطرق اللازمة التي تخدم أغراض البحث.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2/1/3) مجتمع الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة:

تشمل عينة الدراسة المجتمع الأصلي لمجتمع الدراسة والمتكون من الآتي:

1 -مراجعي الحسابات القانونيين المسجلين بجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بقطاع غزة والبالغ عددهم (105) ممن لهم الحق في مزاولة مهنة تدقيق الحسابات.[1]

2 -مدراء البنوك وفروعها البالغ عددها (30) الموجودة داخل حدود قطاع غزة مع استبعاد المكاتب الفرعية للبنوك.[2]

3 -موظفي دائرة ضريبة الدخل البالغ عددهم (15) لمن لهم دور بعملية الفحص والتدقيق.[3]

عينة الدراسة

تشمل عينة الدراسة جميع مفردات المجتمع حيث بلغ حجم عينة الدراسة 150 مفردة، وتم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد 141 استبانة ، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد 3 استبانات نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 138 استبانة.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

وتهدف إلى التعرف على خصائص وسمات وطبيعة عينة الدراسة ولمعرفة الفروق بينهما في حال وجود فروق.

[1]) تم الحصول على الكشف من إدارة الجمعية في أبريل 2009.

[2]) تم الحصول على الكشف من صفحة الموقع الالكتروني لسلطة النقد الفلسطينية في أبريل 2009.

[3]) مقابلة شخصية مدير عام ضريبة الدخل بغزة / الأستاذ يوسف الكيالي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً : البيانات الشخصية والوظيفية:

1 - **المؤهل العلمي**:

يبين جدول رقم (1) أن (1.4%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ***دبلوم متوسط*** "، و(83.3%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ***بكالوريوس***"، و (15.2%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "***ماجستير***".

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	0	0.0
دبلوم متوسط	2	1.4
بكالوريوس	115	83.3
ماجستير	21	15.2
دكتوراه	0	0.0
غير ذلك	0	0.0
المجموع	**138**	**100.0**

2. **التخصص المهني**:

يبين جدول رقم (2) (83.3%) من عينة الدراسة تخصصهم المهني "***محاسبة***"، و(12.3%) من عينة الدراسة تخصصهم المهني " ***مراجعة حسابات*** "، و(4.3%) من عينة الدراسة تخصصهم المهني "***إدارة***".

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص المهني

التخصص المهني	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	115	83.3
مراجعة حسابات	17	12.3
إدارة	6	4.3
اقتصاد	0	0.0
غير ذلك	0	0.0
المجموع	**138**	**100.0**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3. المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (3) (14.5%) من عينة الدراسة مسماهم الوظيف ي "***مدير التدقيق***"، و(44.2%) من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "***مدقق رئيسي***"، و(41.3%) من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "***مدقق***"

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير التدقيق	20	14.5
مدقق رئيسي	61	44.2
مدقق	57	41.3
المجموع	**138**	**100.0**

4. سنوات الخبرة:

يبين الجدول التالي رقم (4) أن (2.9%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "***أقل من 5 سنوات***"، و(31.9%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "***من 5 إلى أقل من 10 سنوات***"، و(45.7%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم " ***من 10 إلى أقل من 15 سنة***"، و(19.6%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم " ***من 15 إلى أقل من 20 سنة***".

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	2.9
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	44	31.9
من 10 إلى أقل من 15 سنة	63	45.7
من 15 إلى أقل من 20 سنة	27	19.6
20 سنة فأكثر	0	0.0
المجموع	**138**	**100.0**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5. العمر:

يبين جدول رقم (5) أن (27.5%) من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم بين "***من 20 إلى أقل من 30 سنة***"، و(52.9%) من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم بين "***من 30 إلى أقل من 40 سنة***" ، و(19.6%) من عينة الدراسة بلغت أعمارهم في ***40 سنة فأكثر***".

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 20 سنة	0	0.0
من 20 إلى أقل من 30 سنة	38	27.5
من 30 إلى أقل من 40 سنة	73	52.9
40 سنة فأكثر	27	19.6
المجموع	**138**	**100.0**

6. مجال العمل:

يبين جدول رقم (6) أن (20.3%) من عينة الدراسة مجال عملهم "***البنوك***"، و(69.6%) من عينة الدراسة مجال عملهم "***مكتب تدقيق***"، و(10.1%) من عينة الدراسة مجال عملهم "***دائرة ضريبة الدخل***".

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل

مجال العمل	التكرار	النسبة المئوية
بنوك	28	20.3
مكتب تدقيق	96	69.6
دائرة ضريبة الدخل	14	10.1
المجموع	**138**	**100.0**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3/1/3) أداة الدراسة

تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

1 -إعداد استبانة أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

2 -عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.

3 -تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

4 -تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.

5 -إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل ما يجب تعديله.

6 -توزيع الاستبانة على جميع إفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، **ولقد تم تقسيم الاستبانه إلى قسمين** كما يلي:

- **القسم الأول** : يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات
- **القسم الثاني** يتناول آراء أفراد عينة الدراسة نحو **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

  - **المحور الأول** : يناقش **مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة**، ويتكون من 11 فقرة.
  - **المحور الثاني** : يناقش **اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية** ، ويتكون من 12 فقرات.
  - **المحور الثالث** : يناقش **اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية** ، ويتكون من 13 فقرة
  - **المحور الرابع** : يناقش **اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات**، ويتكون من 11 فقرة.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي كما في جدول رقم (7)

جدول رقم(7)

مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4/1/3) صدق وثبات الاستبيان:

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

- **صدق فقرات الاستبيان** : تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1/4/1/3) صدق المحكمين :

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

2/4/1/3) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها (30) مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة

جدول رقم (8) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (**مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة**) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (8)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة.	0.711	0.000
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.	0.399	0.029
3	يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا ما شك في استمرارية الشركة.	0.662	0.000
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا شعر بما يهدد استمرارية المنشأة.	0.642	0.000
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا شعر ما يهدد استمرارية المنشأة.	0.610	0.000
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	0.491	0.006
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	0.432	0.017
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	0.684	0.000
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	0.400	0.028
10	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة.	0.469	0.009
11	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإصدار إرشادات ونصائح للإدارة إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة.	0.493	0.006

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية

جدول رقم (9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (**اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية**) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية.	0.586	0.001
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية التي يكتشفها.	0.647	0.000
3	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.443	0.014
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.551	0.002
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية.	0.543	0.002
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.657	0.000
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.619	0.000
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.426	0.019
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.651	0.000
10	يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف جميع أنواع التحريفات المتعمدة.	0.565	0.001
11	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.403	0.027
12	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقديم إرشادات ونصائح للإدارة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	0.408	0.025

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (**اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية**) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.	0.563	0.001
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة.	0.579	0.001
3	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.562	0.001
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف قصور وضعف جوهري بنظام الرقابة الداخلية.	0.539	0.002
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.453	0.012
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.393	0.032
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.556	0.001
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.432	0.017
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.416	0.022
10	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للإدارة عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	0.644	0.000
11	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للمساهمين عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	0.850	0.000
12	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.497	0.005

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
13	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	0.430	0.018

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (**اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات**) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع : اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يقوم مراجع الحسابات الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.	0.593	0.001
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.	0.560	0.001
3	يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.488	0.006
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.535	0.002
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.494	0.005
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.458	0.011
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.402	0.028
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.451	0.012
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي رأياً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف	0.417	0.022

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.		
10	يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره جميع الأخطاء الجوهرية المؤثرة على الحسابات التي تم اكتشافها.	0.364	0.048
11	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	0.583	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة**

جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361 .

جدول رقم (12)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	**مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة**	0.637	0.000
الثاني	**اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية**	0.527	0.003
الثالث	**اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية**	0.579	0.001
الرابع	**اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات**	0.670	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5/1/3) ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1/5/1/3) طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (13) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان

جدول رقم (13)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	محتوى المحور	التجزئة النصفية			
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	11	0.7246	0.8403	0.000
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	12	0.7425	0.8523	0.000
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	13	0.6954	0.8204	0.000
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	11	0.6785	0.8085	0.000
	جميع الفقرات	47	0.7164	0.8348	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2/5/1/3) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (14) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (14)

معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	**مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة**	11	0.8625
الثاني	**اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية**	12	0.8865
الثالث	**اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية**	13	0.8524
الرابع	**اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات**	11	0.8452
	جميع الفقرات	47	0.8562

6/1/3) المعالجات الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1 -النسب المئوية والتكرارات
2 -اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
3 -معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
4 -معادلة سبيرمان براون للثبات
5 -اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)
6 -اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test
7 -اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر
8 -اختبار شفيه للفروق المتعددة مثنى مثنى بين المتوسطات للعينات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2/3) نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

1/2/3) اختبار التوزيع الطبيعي (1- Sample K-S)

يعمل اختبار كولمجروف– سمرنوف على معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (15) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (15)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجزء	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	**مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة**	11	0.869	0.437
الثاني	**اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية**	12	1.198	0.113
الثالث	**اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية**	13	0.957	0.140
الرابع	**اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات**	11	0.962	0.203
	جميع الفقرات	47	1.128	0.157

2/2/3) تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي – 1.98 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحليل فقرات المحور الأول : مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول **(مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة)** مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم"**10**" بلغ الوزن النسبي "79.13%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة".
2. في الفقرة رقم"**11**" بلغ الوزن النسبي "78.99%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإصدار إرشادات ونصائح للإدارة إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة".
3. في الفقرة رقم" **1**" بلغ الوزن النسبي " 76.67%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة"
4. في الفقرة رقم"**5**" بلغ الوزن النسبي "75.51%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن" يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا شعر ما يهدد استمرارية المنشأة".
5. في الفقرة رقم"**3**" بلغ الوزن النسبي "75.36%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا ما شك في استمرارية الشركة".
6. في الفقرة رقم"**6**" بلغ الوزن النسبي "74.93%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية".
7. في الفقرة رقم"**2**" بلغ الوزن النسبي "74.78%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية"
8. في الفقرة رقم"**9**" بلغ الوزن النسبي "57.68%" ومستوى الدلالة "0.201" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9. في الفقرة رقم"**7**" بلغ الوزن النسبي "52.17%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية".
10. في الفقرة رقم"**4**" بلغ الوزن النسبي "43.33%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا شعر بما يهدد استمرارية المنشأة".
11. في الفقرة رقم"**8**" بلغ الوزن النسبي "41.01%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة) تساوي (3.32)، والوزن النسبي يساوي (66.32%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة t المحسوبة تساوي(8.221) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن استمرارية المنشأة في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة تؤثر على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المعدل.

ويرجع السبب في ذلك أن متوسط الأوزان النسبية لجميع فقرات المحور الأول تتراوح من 79.13% إلى 41.01%.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (16)

تحليل فقرات المحور الأول (مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة.	3.83	0.690	76.67	14.194	0.000
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.	3.74	0.786	74.78	11.049	0.000
3	يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا ما شك في استمرارية الشركة.	3.77	0.946	75.36	9.539	0.000
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا شعر بما يهدد استمرارية المنشأة.	2.17	1.078	43.33	-9.082	0.000
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا شعر ما يهدد استمرارية المنشأة.	3.78	1.039	75.51	8.762	0.000
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	3.75	1.011	74.93	8.670	0.000
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	2.61	1.063	52.17	-4.323	0.000
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	2.05	0.857	41.01	-13.011	0.000
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.	2.88	1.061	57.68	-1.284	0.201
10	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة.	3.96	0.782	79.13	14.372	0.000
11	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإصدار إرشادات ونصائح للإدارة إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة.	3.95	0.822	78.99	13.561	0.000
	جميع الفقرات	3.32	0.452	66.32	8.221	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 137" تساوي 1.98

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحليل فقرات المحور الثاني : اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (**اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية**) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم"**12**" بلغ الوزن النسبي "84.93%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقديم إرشادات ونصائح للإدارة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
2. في الفقرة رقم"**11**" بلغ الوزن النسبي "81.16%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
3. في الفقرة رقم"**3**" بلغ الوزن النسبي "80.14%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
4. في الفقرة رقم"**10**" بلغ الوزن النسبي " 79.28%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف جميع أنواع التحريفات المتعمدة".
5. في الفقرة رقم"**2**" بلغ الوزن النسبي "78.41%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية التي يكتشفها".
6. في الفقرة رقم"**6**" بلغ الوزن النسبي "78.26%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
7. في الفقرة رقم"**7**" بلغ الوزن النسبي " 76.67%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
8. في الفقرة رقم" **5**" بلغ الوزن النسبي "76.38%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9. في الفقرة رقم" **1**" بلغ الوزن النسبي "76.23%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية".
10. في الفقرة رقم"**4** " بلغ الوزن النسبي "45.22%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
11. في الفقرة رقم"**9** " بلغ الوزن النسبي " 43.91%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية".
12. في الفقرة رقم"**8**" بلغ الوزن النسبي "42.90%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية"

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية) تساوي (3.51)، والوزن النسبي يساوي (70.29 %) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة t المحسوبة تساوي (14.184) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية توثر بصورة متوسطة على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المعدل.
ويرجع السبب في ذلك أن متوسط الأوزان النسبية لجميع فقرات المحور الثاني تتراوح من 84.93% إلى 42.90%.

جدول رقم (17)

تحليل فقرات المحور الثاني(اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية.	3.81	0.788	76.23	12.097	0.000
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية	3.92	0.774	78.41	13.963	0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
	التي يكتشفها.					
3	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	4.01	0.710	80.14	16.674	0.000
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	2.26	1.055	45.22	-8.227	0.000
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية.	3.82	0.873	76.38	11.015	0.000
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	3.91	0.924	78.26	11.609	0.000
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	3.83	1.050	76.67	9.319	0.000
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	2.14	0.720	42.90	-13.943	0.000
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	2.20	0.958	43.91	-9.864	0.000
10	يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف جميع أنواع التحريفات المتعمدة.	3.96	0.666	79.28	16.992	0.000
11	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	4.06	0.762	81.16	16.311	0.000
12	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقديم إرشادات ونصائح للإدارة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.	4.25	0.743	84.93	19.707	0.000
	جميع الفقرات	3.51	0.426	70.29	14.184	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 137" تساوي 1.98

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحليل فقرات المحور الثالث : اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (**اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية**) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم"**13**" بلغ الوزن النسبي "83.77%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
2. في الفقرة رقم"**12**" بلغ الوزن النسبي "82.32%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
3. في الفقرة رقم"**1**" بلغ الوزن النسبي "79.13%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة".
4. في الفقرة رقم"**6**" بلغ الوزن النسبي "78.26%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
5. في الفقرة رقم"**2**" بلغ الوزن النسبي "78.12%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة".
6. في الفقرة رقم"**11**" بلغ الوزن النسبي "78.12%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للمساهمين عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية".
7. في الفقرة رقم"**3**" بلغ الوزن النسبي "77.83%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
8. في الفقرة رقم"**10**" بلغ الوزن النسبي " 77.39%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للإدارة عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9. في الفقرة رقم"**5**" بلغ الوزن النسبي "76.09%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
10. في الفقرة رقم"**7**" بلغ الوزن النسبي "76.09%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
11. في الفقرة رقم"**4**" بلغ الوزن النسبي "45.65%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف قصور وضعف جوهري بنظام الرقابة الداخلية".
12. في الفقرة رقم"**9**" بلغ الوزن النسبي "45.65%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".
13. في الفقرة رقم"**8**" بلغ الوزن النسبي "44.78%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية) تساوي (3.55)، و الوزن النسبي يساوي (71.01%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة t المحسوبة تساوي (17.120) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن اكتشاف قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية يؤثر بصورة متوسطة على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المعدل، وذلك لأن الأوزان النسبية للفقرات تتراوح من 83.77% إلى 44.78%.

جدول رقم (18)

تحليل فقرات المحور الثالث(اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية	3.96	0.693	79.13	16.221	0.000

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
	للمنشأة.					
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة.	3.91	0.672	78.12	15.846	0.000
3	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	3.89	0.826	77.83	12.683	0.000
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف قصور وضعف جوهري بنظام الرقابة الداخلية.	2.28	1.094	45.65	-7.703	0.000
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	3.80	0.853	76.09	11.075	0.000
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	3.91	0.875	78.26	12.254	0.000
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	3.80	1.059	76.09	8.920	0.000
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	2.24	0.760	44.78	-11.762	0.000
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	2.28	0.863	45.65	-9.768	0.000
10	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للإدارة عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	3.87	0.626	77.39	16.323	0.000
11	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للمساهمين عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.	3.91	0.791	78.12	13.448	0.000
12	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	4.12	0.716	82.32	18.321	0.000
13	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.	4.19	0.740	83.77	18.856	0.000
	جميع الفقرات	3.55	0.378	71.01	17.120	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 137" تساوي 1.98

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحليل فقرات المحور الرابع : اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (**اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات**) مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم"**1**" بلغ الوزن النسبي "82.17%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات".
2. في الفقرة رقم"**2**" بلغ الوزن النسبي "81.88%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات".
3. في الفقرة رقم"**11**" بلغ الوزن النسبي "81.45%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".
4. في الفقرة رقم"**7**" بلغ الوزن النسبي "81.16%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".
5. في الفقرة رقم"**3**" بلغ الوزن النسبي "80.87%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".
6. في الفقرة رقم"**6**" بلغ الوزن النسبي "79.86%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".
7. في الفقرة رقم"**10**" بلغ الوزن النسبي "79.13%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره جميع الأخطاء الجوهرية المؤثرة على الحسابات التي تم اكتشافها".
8. في الفقرة رقم"**5** " بلغ الوزن النسبي " 77.83%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9. في الفقرة رقم"**9**" بلغ الوزن النسبي " 45.51%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يصدر مراجع الحسابات الخارجي رأياً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".
10. في الفقرة رقم"**4**" بلغ الوزن النسبي "44.20%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".
11. في الفقرة رقم"**8**" بلغ الوزن النسبي "44.06%" ومستوى الدلالة "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات) تساوي (3.54)، والوزن النسبي يساوي (70.74 %)، وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة t المحسوبة تساوي (15.623) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات تؤثر بصورة متوسطة على الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المعدل. ويرجع السبب في ذلك أن متوسط الأوزان النسبية لجميع فقرات المحور الرابع تتراوح من 82.17% إلى 44.06%.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الرابع(اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يقوم مراجع الحسابات الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.	4.11	0.479	82.17	27.218	0.000
2	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.	4.09	0.591	81.88	21.767	0.000
3	يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	4.04	0.782	80.87	15.679	0.000
4	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	2.21	1.104	44.20	-8.406	0.000
5	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	3.89	0.949	77.83	11.034	0.000
6	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	3.99	0.867	79.86	13.450	0.000
7	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	4.06	0.869	81.16	14.296	0.000
8	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	2.20	0.756	44.06	-12.385	0.000
9	يصدر مراجع الحسابات الخارجي رأياً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	2.28	1.016	45.51	-8.375	0.000
10	يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره جميع الأخطاء الجوهرية المؤثرة على الحسابات التي تم اكتشافها.	3.96	0.772	79.13	14.547	0.000
11	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.	4.07	0.909	81.45	13.855	0.000
	جميع الفقرات	3.54	0.404	70.74	15.623	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 137" تساوي 1.98

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جميع المحاور

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة المتعلقة بمجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات مرتبة تنازليا حسب الوزن النسبي لكل محور.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور تساوي (3.54)، و الوزن النسبي يساوي (70.74 %) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة t المحسوبة تساوي (15.623) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة واكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية، واكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية، واكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات تسير بصورة متوسطة.

جدول رقم (20)

تحليل محاور الدراسة

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
3	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	3.55	0.378	71.01	17.120	0.000	1
4	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	3.54	0.404	70.74	15.623	0.000	2
2	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	3.51	0.426	70.29	14.184	0.000	3
1	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	3.32	0.452	66.32	8.221	0.000	4
	جميع المحاور	3.48	0.319	69.67	17.785	0.000	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2/2/3) اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل** عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.677 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.169، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ إحصائية بين **مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل.**

جدول رقم (21)
معامل الارتباط بين مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي

المحور	الإحصاءات	الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي
قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	معامل الارتباط	0.677
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	138

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 136" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.169

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل** عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.769 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.169، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ **بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل.**

جدول رقم (22)

معامل الارتباط بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي

المحور	الإحصاءات	الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي
اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	معامل الارتباط	0.769
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	138

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 136" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.169

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل** عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.858 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.169، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ إحصائية بين **اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل.**

جدول رقم (23)

معامل الارتباط بين اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي

المحور	الإحصاءات	الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي
اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	معامل الارتباط	0.858
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	138

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 136" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.169

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ بين اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة **بين اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل** عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.787 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.169، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ إحصائية بين **اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي المعدل.**

جدول رقم (24)

معامل الارتباط بين مدى اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي

المحور	الإحصاءات	الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي
اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	معامل الارتباط	0.787
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	138

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 136" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.169

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الخامسة:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي في تضييق فجوة التوقعات بينه وبين المجتمع المالي يعزى إلى كل من:

- **المؤهل العلمي.**
- **التخصص المهني.**
- **المسمى الوظيفي.**
- **سنوات الخبرة.**
- **العمر.**
- **مجال العمل.**

ويشتق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

لا توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى المؤهل العلمي

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى المؤهل العلمي، والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لكل من المحاور قيمة أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي (3.05) مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل محور من المحاور يعزى للمؤهل العلمي.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.532 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.589 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى المؤهل العلمي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (25)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى المؤهل العلمي

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بين المجموعات	0.033	2	0.016	0.079	0.924
		داخل المجموعات	27.938	135	0.207		
		المجموع	27.971	137			
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بين المجموعات	0.531	2	0.266	1.473	0.233
		داخل المجموعات	24.342	135	0.180		
		المجموع	24.874	137			
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0.162	2	0.081	0.562	0.571
		داخل المجموعات	19.404	135	0.144		
		المجموع	19.565	137			
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بين المجموعات	0.159	2	0.079	0.484	0.618
		داخل المجموعات	22.170	135	0.164		
		المجموع	22.329	137			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.109	2	0.055	0.532	0.589
		داخل المجموعات	13.856	135	0.103		
		المجموع	13.965	137			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 135" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.05

لا توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى التخصص المهني

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** تعزى للتخصص المهني، والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لمحور " **اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية** " تساوي 0.020 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة تساوي 4.013 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 مما يعني وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول **اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية** يعزى للتخصص المهني ويبين اختبار شفيه جدول رقم (27) أن الفروق بين الفئة " تخصص الإدارة " و الفئة " تخصص المحاسبة " ولصالح الفئة " تخصص المحاسبة ".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويرجع السبب في ذلك بأن فئة "تخصص المحاسبة" لديهم معرفة ودراية أكبر حول اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية أكثر من فئة "تخصص الإدارة" نتيجة دراستهم لمواد ومقررات في مجال مراجعة الحسابات.

كما يتبين ان قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور المتبقية أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لكل من المحاور المتبقية قيمة أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.12 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل محور من المحاور يعزى للتخصص المهني.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.224 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.279 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى للتخصص المهني

جدول رقم (26)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى للتخصص المهني

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بين المجموعات	1.097	2	0.549	2.756	0.067
		داخل المجموعات	26.873	135	0.199		
		المجموع	27.971	137			
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بين المجموعات	1.396	2	0.698	4.013	0.020
		داخل المجموعات	23.478	135	0.174		
		المجموع	24.874	137			
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0.024	2	0.012	0.082	0.921
		داخل المجموعات	19.541	135	0.145		
		المجموع	19.565	137			
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بين المجموعات	0.095	2	0.047	0.288	0.750
		داخل المجموعات	22.234	135	0.165		
		المجموع	22.329	137			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.249	2	0.124	1.224	0.297
		داخل المجموعات	13.716	135	0.102		
		المجموع	13.965	137			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 135" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.05

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (27)

اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير للتخصص المهني

المحور	الفروق	محاسبة	مراجعة حسابات	إدارة
اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	محاسبة		-0.102	-0.478*
	مراجعة حسابات	0.102		-0.377
	إدارة	0.478*	0.377	

لا توجد فروق عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$ في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى المسمى الوظيفي

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** تعزى إلى المسمى الوظيفي، والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لكل من المحاور قيمة أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.12 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل محور من المحاور يعزى إلى المسمى الوظيفي.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.786 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.065 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى للمسمى الوظيفي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (28)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى المسمى الوظيفي

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F"	مستوى الدلالة
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بين المجموعات	1.042	2	0.521	2.612	0.077
		داخل المجموعات	26.928	135	0.199		
		المجموع	27.971	137			
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بين المجموعات	0.562	2	0.281	1.559	0.214
		داخل المجموعات	24.312	135	0.180		
		المجموع	24.874	137			
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0.325	2	0.162	1.140	0.323
		داخل المجموعات	19.240	135	0.143		
		المجموع	19.565	137			
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بين المجموعات	0.486	2	0.243	1.503	0.226
		داخل المجموعات	21.842	135	0.162		
		المجموع	22.329	137			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.554	2	0.277	2.786	0.065
		داخل المجموعات	13.411	135	0.099		
		المجموع	13.965	137			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 135" ومستوى دلالة 0.05 تساوي3.05

لا توجد فروق **عند مستوى دلالة إحصائية** $\alpha = 0.05$ **في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** يعزى إلى سنوات الخبرة

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** تعزى الخبرة، والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لمحور " **اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات** " تساوي 0.035 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة تساوي 2.961 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.67 مما يعني وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول **اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات** يعزى للخبرة ويبين اختبار شفيه جدول رقم (30) أن الفروق بين الفئة "**من 5 إلى أقل من 10 سنوات**" و الفئة "أقل من 5 سنوات" ولصالح الفئة "**من 5 إلى أقل من 10 سنوات**" .

ويرجع السبب في ذلك أن عامل الخبرة له أثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور المتبقية أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لكل من المحاور المتبقية قيمة أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.67 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل محور من المحاور يعزى للخبرة

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.940 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.67 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.126 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى للخبرة

جدول رقم (29)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى للخبرة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F"	مستوى الدلالة
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بين المجموعات	0.383	3	0.128	0.620	0.603
		داخل المجموعات	27.588	134	0.206		
		المجموع	27.971	137			
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بين المجموعات	0.261	3	0.087	0.474	0.701
		داخل المجموعات	24.613	134	0.184		
		المجموع	24.874	137			
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	1.042	3	0.347	2.513	0.061
		داخل المجموعات	18.523	134	0.138		
		المجموع	19.565	137			
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بين المجموعات	1.388	3	0.463	2.961	0.035
		داخل المجموعات	20.941	134	0.156		
		المجموع	22.329	137			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.581	3	0.194	1.940	0.126
		داخل المجموعات	13.384	134	0.100		
		المجموع	13.965	137			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 134" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.05

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (30)

اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير الخبرة

المحور	الفروق	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 15 سنة	من 15 إلى أقل من 20 سنة
اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	**أقل من 5 سنوات**		-0.568*	-0.446	-0.430
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	0.568*		0.123	0.138
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	0.446	-0.123		0.015
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	0.430	-0.138	-0.015	

لا توجد فروق **عند مستوى دلالة إحصائية** $\alpha = 0.05$ **في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** يعزى إلى العمر

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** تعزى للعمر، والنتائج مبينة في جدول رقم (31) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لمحور " **اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية** " تساوي 0.045 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة F المحسوبة تساوي 3.179 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 مما يعني وجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول **اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية** يعزى للعمر ويبين اختبار شفيه جدول رقم (32) أن الفروق بين الفئة "من 20 إلى أقل من 30 سنة" والفئة "40 سنة فأكثر" ولصالح الفئة " 40 سنة فأكثر" .

ويرجع السبب في ذلك أن عامل السن له أثر في اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية.

كما يتبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور المتبقية أكبر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لكل من المحاور المتبقية قيمة أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.67 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل محور من المحاور يعزى للعمر.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.149 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.121 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى للعمر.

جدول رقم (31)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى العمر

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بين المجموعات	0.918	2	0.459	2.290	0.105
		داخل المجموعات	27.053	135	0.200		
		المجموع	27.971	137			
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بين المجموعات	0.482	2	0.241	1.333	0.267
		داخل المجموعات	24.392	135	0.181		
		المجموع	24.874	137			
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	0.880	2	0.440	3.179	0.045
		داخل المجموعات	18.685	135	0.138		
		المجموع	19.565	137			
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بين المجموعات	0.161	2	0.081	0.491	0.613
		داخل المجموعات	22.168	135	0.164		
		المجموع	22.329	137			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.431	2	0.215	2.149	0.121
		داخل المجموعات	13.534	135	0.100		
		المجموع	13.965	137			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 135" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.05

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (32)

اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير العمر

المحور	الفروق	من 20 إلى أقل من 30 سنة	من 30 إلى أقل من 40 سنة	40 سنة فأكثر
اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	من 20 إلى أقل من 30 سنة		-0.153	-0.217*
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	0.153		-0.063
	40 سنة فأكثر	0.217*	0.063	

لا توجد فروق **عند مستوى دلالة إحصائية** $\alpha = 0.05$ **في آراء أفراد عينة الدراسة حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** يعزى إلى مجال العمل (مكاتب تدقيق– بنوك– دائرة ضريبة الدخل)

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول **مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات** تعزى لمجال العمل، والنتائج مبينة في جدول رقم (33) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور أصغر من 0.05 وكذلك بلغت قيمة F المحسوبة لكل من المحاور قيمة أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 مما يدل على وجود فروق في إجابات المبحوثين في كل محور من المحاور يعزى لمجال العمل، ويبين اختبار شفيه جدول رقم (34) أن الفروق بين الفئة "البنوك" و الفئة "مكاتب التدقيق" ولصالح الفئة "مكاتب التدقيق" ، و توجد فروق بين الفئة "دائرة ضريبة الدخل" و الفئة "مكاتب التدقيق" ولصالح الفئة "مكاتب التدقيق".

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 86.730 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.05 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات تعزى لمجال العمل، ويبين اختبار شفيه جدول رقم (34) أن الفروق بين الفئة "البنوك " والفئة "مكاتب التدقيق" ولصالح الفئة "مكاتب التدقيق"، وتوجد فروق بين الفئة "دائرة ضريبة الدخل" والفئة "مكاتب التدقيق" ولصالح الفئة "مكاتب التدقيق".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويرجع السبب في ذلك أن مكاتب التدقيق لديهم المعرفة والدراية في مجال مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات أكثر من مدراء البنوك وموظفي دائرة ضريبة الدخل نتيجة طبيعة عملهم المتعمق في مراجعة الحسابات.

جدول رقم (33)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى لمجال العمل

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F"	مستوى الدلالة
الأول	مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بين المجموعات	10.134	2	5.067	38.352	0.000
		داخل المجموعات	17.836	135	0.132		
		المجموع	27.971	137			
الثاني	اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بين المجموعات	10.118	2	5.059	46.286	0.000
		داخل المجموعات	14.756	135	0.109		
		المجموع	24.874	137			
الثالث	اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بين المجموعات	6.785	2	3.393	35.837	0.000
		داخل المجموعات	12.780	135	0.095		
		المجموع	19.565	137			
الرابع	اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بين المجموعات	5.083	2	2.542	19.896	0.000
		داخل المجموعات	17.245	135	0.128		
		المجموع	22.329	137			
	جميع المحاور	بين المجموعات	7.853	2	3.926	86.730	0.000
		داخل المجموعات	6.112	135	0.045		
		المجموع	13.965	137			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 75" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.12

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (34)

اختبار شفيه للفروق المتعددة بين متوسطات فئات متغير مجال العمل

المحور	الفروق	بنوك	مكتب تدقيق	دائرة ضريبة الدخل
مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة	بنوك		-0.546*	0.117
	مكتب تدقيق	0.546*		0.663*
	دائرة ضريبة الدخل	-0.117	-0.663*	
اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية	بنوك		-0.583*	0.015
	مكتب تدقيق	0.583*		0.598*
	دائرة ضريبة الدخل	-0.015	-0.598*	
اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية	بنوك		-0.464*	0.052
	مكتب تدقيق	0.464*		0.516*
	دائرة ضريبة الدخل	-0.052	-0.516*	
اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات	بنوك		-0.420*	-0.010
	مكتب تدقيق	0.420*		0.411*
	دائرة ضريبة الدخل	0.010	-0.411*	
جميع الفقرات	بنوك		-0.503*	0.043
	مكتب تدقيق	0.503*		0.547*
	دائرة ضريبة الدخل	-0.043	-0.547*	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع: "النتائج والتوصيات"

1/4 النتائج.

2/4 التوصيات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1/4) النتائج:

أسفرت نتائج الدراسة إلى:

1 -بينت الدراسة وجود اهتمام بدرجة متوسطة لدى مراجع الحسابات الخارجي لمسئولياته تجاه المنشأة محل التدقيق بخصوص أثر استمرارية المنشأة على الإفصاح الإعلامي في تقريره، حيث يقوم بتقديم إرشادات ونصائح للإدارة كما يقوم بتوسيع نطاق الفحص إذا شك باستمرارية المنشأة.

2 -بينت الدراسة وجود اهتمام بدرجة متوسطة لدى مراجع الحسابات الخارجي لمسئولياته تجاه المنشأة محل التدقيق بخصوص أثر اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية على الإفصاح في تقريره، حيث يقوم بتقديم إرشادات ونصائح للإدارة كما يقوم بتوسيع نطاق الفحص إذا شك بوجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.

3 -بينت الدراسة وجود اهتمام بدرجة متوسطة لدى مراجع الحسابات الخارجي لمسئولياته تجاه المنشأة محل التدقيق بخصوص نظام الرقابة الداخلية وأثره على الإفصاح في تقريره.

4 -بينت الدراسة وجود اهتمام بدرجة متوسطة لدى مراجع الحسابات الخارجي لمسئولياته تجاه المنشأة محل التدقيق بخصوص اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات وأثره على الإفصاح في تقريره.

5 -لم تشر نتائج الدراسة إلى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المراجعين الخارجيين ومدراء البنوك وموظفي دائرة ضريبة الدخل حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى كل من (المؤهل العلمي- التخصص المهني- المسمى الوظيفي - سنوات الخبرة- العمر).

6 -أشارت نتائج الدراسة إلى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المراجعين الخارجيين ومدراء البنوك وموظفي دائرة ضريبة الدخل حول مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات يعزى إلى مجال العمل، وذلك بين الفئة "البنوك" والفئة "مكاتب التدقيق" ولصالح الفئة "مكاتب التدقيق"، وكذلك بين الفئة "دائرة ضريبة الدخل" والفئة "مكاتب التدقيق" ولصالح الفئة "مكاتب التدقيق".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التوصيات:

في ضوء النتائج والاستنتاجات التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1- يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يزيد من اهتمامه وإدراكه تجاه مسئولياته عن تقويم قدرة استمرارية المنشأة واكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية والارتباطات غير القانونية واكتشاف جوانب القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية وأن يقوم بالإفصاح الإعلامي الكافي في تقريره.

2- يجب وضع وصياغة تفسيرات واضحة بخصوص نوع الرأي بالتقرير الذي يجب على مراجع الحسابات الخارجي إصداره في حالة استجابة إدارة المنشأة للإفصاح الذي يراه المراجع ضرورياً، حيث أن المعيار الدولي للتدقيق رقم (23) أشار إلى أنه يمكن للمراجع أن يتحفظ في التقرير أو يمتنع عن إبداء الرأي بسبب عدم وجود ذلك الإفصاح.

3- على الجمعيات المهنية المحلية إعادة النظر في تفعيل العمل الرقابي على جودة أداء مكاتب المراجعة، والذي من شأنه رفع كفاءة وأداء عمل مراجع الحسابات الخارجي.

4- استحداث معايير تدقيق فلسطينية تساعد المراجعين في عملية تقويم استمرارية المنشأة.

5- يجب على المنظمات والجمعيات المهنية والجهات الحكومية المختصة أن تقوم بإصدار مزيد من معايير وتشريعات مهنية لتنظيم مهنة مراجعة الحسابات لضمان عمل المراجع بكفاءة ومهنية وتوفير الحد الأدنى من توقعات المجتمع المالي، ولتخفيض الفجوة بينهم.

6- يجب على مراجع الحسابات الامتثال لتوقعات المجتمع المالي بضرورة مسئوليته تجاه اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية، ويتطلب ذلك توزيع هذه المسئولية.

7- الدعوة إلى عقد المزيد من المؤتمرات العلمية لإطلاع المراجعين بمهنة المراجعة على التطورات والمستجدات في المهنة، ومناقشة ذلك التطور لتتلاءم مع الظروف المحلية القائمة.

8- ضرورة قيام الجهات المشرفة على عملية المراجعة أن تتبنى دوراً أكبر وأكثر فاعلية بتثقيف المجتمع المالي بعملية المراجعة وبدور وواجبات المراجعين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجع العلمية:

أولاً: المراجع العربية:

1	اشتيوي، أديب عبد السلام (1990)، "**المراجعة معايير وإجراءات**"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، الطبعة الأولى، بنغازي ، ليبيا.
2	الحلبي، نبيل، "**ملاحظات المستفيدين من القوائم المالية المراجعة وفقاً لتقرير المراجعة الشاملة والمراجعة محدودة النطاق**"، حالة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد السابع، العدد الثاني.
3	الذنيبات، علي (2008)، "**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق**"، مطبعة الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
4	الذنيبات، علي (2006)، "**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق**"، مطبعة الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
5	الشريف، عليان وآخرون (2000)، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
6	الشمري، عيد حامد (1994)،"**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية** "، معهد الإدارة العامة، إدارة البحوث، الرياض، السعودية.
7	الصحن، عبد الفتاح ومحمد الصبان (2004)، "**أسس المراجعة – الأسس العلمية والعملية**".
8	الطحلة، حامد (2002)، "**مفاهيم القياس المحاسبي**"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم (10).
9	العمودي، أحمد (2001)، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة اليمنية**" ، (رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن)
10	الكبيسي، عبد الستار (2008)، "**الشامل في مبادئ المحاسبة (2+1)**"، دار وائل للنشر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
11	الكتاب الأصفر(2002)، "**معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية** "، الطبعة الأولى، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.
12	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، "**مفاهيم التدقيق المتقدمة**" ، المكتبة الوطنية، عمان.
13	المطارنة، غسان (2006)، "**تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية** "، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
14	أبوغلوة، محمد أسعد (2008)، "**مجالات مساهمة تقرير مراجع الحسابات الخارجي في تحسين قرارات الاستثمار والتمويل**"، دراسة تطبيقية على البنوك وشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مكتبية الجامعة الإسلامية بغزة.
15	أحمد، محمود شعبان، (2007)، "**فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييقها**"، دراسة تحليلية، مكتبة الجامعة الإسلامية بغزة.
16	جربوع، يوسف وفارس أبومعمر، (2005)، "**مدى مسئولية المراجع الخارجي للتنبؤ باستمرارية المشروع– دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين**"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق فرع بنها، كلية التجارة.
17	جربوع، يوسف محمود (2003)، "**مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالقوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**" ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم (17).
18	جربوع، يوسف محمود، (2002)، "**مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**"، فلسطين، الطبعة الأولى.
19	جربوع، يوسف محمود (2002)، "**الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء مراجع الحسابات الخارجي رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور التقرير**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الأربعون.
20	جمعة، أحمد (2005)، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
21	جمعة، أحمد حلمي (2002)، "**مسؤولية المدقق بشأن التقديرات المحاسبية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم (7).
22	جمعة، أحمد (1999)، "**التدقيق الحديث للحسابات**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

23	جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، (2001)، "**المعايير الدولية للتدقيق** "، النسخة العربية المعمول بها في فلسطين، الطبعة الأولى.
24	حسن، إيناس عبد الله (2002)، "**الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي**"، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم (7).
25	سرحان، عاهد عيد (2007)، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العاملة في فلسطين**"، دراسة تحليلية، مكتبة الجامعة الإسلامية بغزة.
26	سليم، حكمت (2003)، "**مسؤولية مدققي حسابات المصارف والمؤسسات المالية تجاه الهيئات الرقابية المصرفية**"، ورقة عمل، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد رقم (16).
27	عبد الرحمن، عاطف (1995)، " **تطوير المحتوى الإخباري لتقرير مدقق الحسابات الخارجي مدخل تحسين الإفصاح المحاسبي لشركات قطاع الأعمال المصرية** "، دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 21.
28	عبد الله، خالد (2007)، "**علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية**"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن.
29	عبد الله، خالد (2000)، "**علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية**"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
30	عبيد، حسين وشحاته السيد (2007)، "**المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
31	غريب، عادل ممدوح (بدون تاريخ)، " **مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية** "، دراسة تطبيقية، كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر.
32	مطر، محمد عطية (1995)، "**المحاسبة المالية– سلسلة كتب المحاسبة رقم 1)**، دار حنين، عمان ، الأردن.
33	نصر، عبد الرحمن وشحاتة شحاتة، (2006)، "**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال**"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1	Arens, Alvin and Elder, Randal & Beasley, Mark, "**Auditing and Assurance Services**", 10th edition, 2005.
2	Best, Peter J. and Buckby, Sherrena and Tan, Clrice, (2001), "**Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore**", Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No. 3.
3	Boyd, David T, Boyd, Sanithia C. and Boyd, William L., (2001), **"The Audit Report: A Misunderstanding Gap Between Users and Preparers"**, National Public Accountant, Vol. 45, No. 10.
4	Casterllo, J.L., 1991, **"The Auditor's Responsibilities for Fraud Detection and Disclosure: Do the Auditing Standards Provide a Safe Harbor?"**, CPA newsletter, (August 1991).
5	Chander, Roy A., Edwards, John Richard, Anderson, Malcolm, (1993), **"Changing Perceptions of The Role of The Company Auditor: 1840-1940"**, Accounting and Business Research, Autumn.
6	Cheiman, Hoffman, V.B. Morgan, K.P., Patton, J.M., (1996), **"The Warring Signs of Fraudulent Financial Reporting"**, The Journal of Accountancy, (October 1996).
7	Chen, K.C.W. and Church, B.K. (1996), **"Going Concern Opinions and the Market's reaction to Bankruptcy Filings"**, The Accounting Review, (January, 1996).
8	E. G. Janeura and F. L. Lilly, (1977), **"SAS No. 3 and the evaluation of internal control"**, The Journal of Accountancy, March 1977.
9	Garcia- Benau, Maria-Antonia and Humphrey- Christopher (1992), "**Learning from the experiences of Britain and Spain**", European Accounting Review, Vol. 1, No. 2
10	Gay, G.E and Pound, G.D., (1989), **"The Role of the Auditor in Fraud Detection and Reporting"**, Company and Securities law Journal, (April 1989).
11	Gay, Grant and Schelluch, Peter and Baines, Annette, (1998), **"Perceptions of Massages Conveyed by Review and Audit Reports"**, Accounting, Auditing & Accountabilities Journal, Vol.
12	Goldbery, S.R. and Godwin, J. H., (1995-1996), **"Foreign Corrupt Practice Act: Some Pitfalls and how to avoid them"**, the Journal of Corporate Accounting and Finance, (Winter 1995-1996).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

13	Grinaker, R.L., (1980), **"The Auditor's Responsibility in Expressing An Opinion"**, The Journal of Accountancy, 1980.
14	Guy, Dan M. and Sullivan, Jerry D., (1988), **"The Expectation Gap Auditing Standards"**, The Journal of Accountancy, Vol. 165, No. 4.
15	Innes, John and Brown, Tom and Hatherly, David, (1997), **"The expand audit report- a research study within the development of SAS 600"**, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol.
16	International Accounting Standards, IAS-1, "**Fundamental Accounting Assumptions- Going Concern**", Paragraphs (3-4), 1998.
17	International Federation of Accountants, (1993), **"Relations Between Members"**, Paragraph No. 6 From Professional Ethics Rules,
18	Jancura, E.G. and Lilly, F.L., 1977, **"The Evaluation of Internal Control System"**, The Journal of Accountancy (April 1977).
19	Johnson, V. and Khurana, I. (1993), **"Companies in Trouble: What are the Auditor's Responsibilities?",** Journal of Commercial Lending, Vol, 76, No. 4.
20	Mautz, R. K. (1988), **"The Natural and Reliability of Audit Evidence"**, The Journal of Accountancy, (May 1988).
21	Mautz, R. K., (1974), **"Evidence, Judgment and the Auditor's Report",** The Journal of Accountancy, (April, 1974)
22	Miller, Jeffery R. and Reed, Sarah A. and Strawser, Robert H., (1990), **"The new auditors' report: will it close the expectation gap in communications"**, The CPA Journal Online all from Texas
23	Morris, R., (1997), **"Early Warring Indicators of Corporate Failure: A Critical Review of Previous and Further Empirical Evidence"**, Aldershot, Ashgate and Further Empirical Evidence.
24	Paton, W.A. and Littleton, A.C., (1940), **"An Introduction to Corporate Accounting Standards"**, Evaston, American Accounting Association.
25	Rosenfield, P.H. and Lorenson, 1974, **"Aditor's Responsibility and Audit Report"**, The Journal of Accountancy, (September 1974).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

26	SAS, No2 "**Reports on audited financial statements**" : (In adequate disclosure)
27	Taylor, D.H. and Glezen, W., 1994, **"Due Professional Care", "Auditing Integrated Concepts and Procedures"**, sixth Edition.
28	Yu, S.C., (1978), **"The Structure of Accounting Theory",** The University of Florida Press Gainesville, Second Printed.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجامعة الإســـلامية – غــزة
عمـــادة الدراســـات العليـا
كليـــــــة التجـــــــارة
قـــسم المحاسبـــة والتمويـــل

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة بحث

حضرة الأخ الكريم/ المحترم
حضرة الأخت الكريمة/ المحترمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان: "**مجالات مساهمة الإفصاح الإعلامي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات" [دراسة تطبيقية على: المراجعين الخارجيين، مدراء البنوك، وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة]**. وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة. علماً بأن الإجابة على أسئلتها قد يستغرق بعضاً من وقتك الثمين، إلا أننا نتطلع إلى تعاونك معنا، ونثق في أنك سوف تدرك أهمية الإجابة على أسئلة الاستبانه بدقة وعناية، لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف هذه الدراسة وخدمة المجتمع.

علماً بأن هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة، ولن تستخدم إلا من أجل البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

محمد سعيد دحبور

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولاً: البيانات الشخصية

1- المؤهل العلمي	( ) ثانوي	( ) دبلوم متوسط	( ) بكالوريوس
	( ) ماجستير	( ) دكتوراه	( ) غير ذلك

2- التخصص المهني	( ) محاسبة	( ) مراجعة حسابات	( ) إدارة
	( ) اقتصاد	( ) غير ذلك	

3- المسمى الوظيفي	( ) مدير التدقيق	( ) مدقق رئيسي	( ) مدقق

4- سنوات الخبرة	( ) أقل من 5 سنوات
	( ) من 5 إلى أقل من 10 سنوات
	( ) من 10 إلى أقل من 15 سنة
	( ) من 15 إلى أقل من 20 سنة
	( ) 20 سنة فأكثر

5- العمر	( ) أقل من 20 سنة
	( ) من 20 إلى أقل من 30 سنة
	( ) من 30 إلى أقل من 40 سنة
	( ) 40 سنة فأكثر

6- مجال العمل	( ) بنوك	( ) مكتب تدقيق	( ) دائرة ضريبة الدخل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياُ: قائمة الاستقصاء:

أرجو من سيادتكم وضع علامة (X) في الخانة التي تعبر عن رأيكم:

م	**الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى قدرة المنشأة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".**	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
		5	4	3	2	1
1-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة.					
2-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية.					
3-	يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا ما شك في استمرارية الشركة.					
4-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا شعر بما يهدد استمرارية المنشأة.					
5-	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا شعر ما يهدد استمرارية المنشأة.					
6-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.					
7-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.					
8-	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.					
9-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد الاستمرارية.					
10-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة.					
11-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإصدار إرشادات ونصائح للإدارة إذا شعر بوجود مؤشرات تهدد استمرارية المنشأة.					

م	**الفرضية الثانية: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".**	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

		5	4	3	2	1
1-	يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف معظم حالات الغش والارتباطات غير القانونية.					
2-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية التي يكتشفها.					
3-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
4-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
5-	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية عن حالات الغش والارتباطات غير القانونية.					
6-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
7-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
8-	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
9-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
10-	يعمل مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف جميع أنواع التحريفات المتعمدة.					
11-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					
12-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقديم إرشادات ونصائح للإدارة إذا اكتشف وجود حالات غش وارتباطات غير قانونية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

م	الفرضية الثالثة: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اكتشاف الضعف والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
		5	4	3	2	1
1-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.					
2-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة.					
3-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحفظ في تقريره إذا اكتشف قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
4-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف قصور وضعف جوهري بنظام الرقابة الداخلية.					
5-	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
6-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
7-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
8-	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
9-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
10-	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للإدارة عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.					
11-	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره للمساهمين عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.					
12-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					
13-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة إذا اكتشف وجود قصور وضعف في نظام الرقابة الداخلية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

م	الفرضية الرابعة: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي توثر على الحسابات وبين الإفصاح الإعلامي الكافي في تقرير المراجع الخارجي".	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
		5	4	3	2	1
1-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي ببذل العناية المهنية الواجبة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.					
2-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالإفصاح الإعلامي الكافي عن الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.					
3-	يتحفظ مراجع الحسابات الخارجي في تقريره إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
4-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالانسحاب من عملية المراجعة إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
5-	يفصح مراجع الحسابات الخارجي في تقريره بفقرة إيضاحية إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
6-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
7-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي تقريراً سلبياً إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
8-	يمتنع مراجع الحسابات الخارجي عن إبداء الرأي إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
9-	يصدر مراجع الحسابات الخارجي رأياً نظيفاً دون تحفظ إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					
10-	يذكر مراجع الحسابات الخارجي في تقريره جميع الأخطاء الجوهرية المؤثرة على الحسابات التي تم اكتشافها.					
11-	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتوسيع نطاق فحصه إذا اكتشف وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات.					

والله الموفق

ولكم جزيل الشكر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com